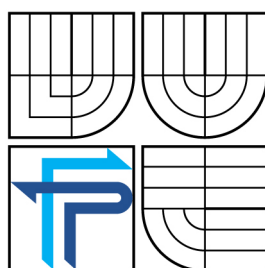


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUT OF ECONOMICS

PROBLÉMY VYPLÝVAJÍCÍ Z ROZDÍLŮ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

PROBLEMS DERIVED FROM DIFFERENCES BETWEEN CZECH ACCOUNTING LAW
AND IFRS

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

BC. VRATISLAV ČECH, MBA

VEDOUcí PRÁCE
SUPERVISOR

ING. MICHAELA BERANOVÁ, PH.D.

BRNO 2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Čech Vratislav, Bc., MBA

Podnikové finance a obchod (6208T090)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Problémy vyplývající z rozdílů české účetní legislativy a IFRS

v anglickém jazyce:

Problems Derived from Differences between Czech Accounting Law and IFRS

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíl diplomové práce

Teoretická východiska vykazování účetních informací

Vykazování účetních informací dle české účetní legislativy

Vykazování účetních informací dle IFRS

Analýza problémových okruhů v rámci rozdílů české účetní legislativy a IFRS

Návrh vhodné metodiky převodu účetní závěrky sestavené dle české účetní legislativy na účetní závěrku v souladu s IFRS

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. 1. vyd. Praha: Aspi, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. vyd. Praha: Bova Polygon, 2008. 418 s. ISBN 978-80-7273-152-7.
- KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví - Světový koncept. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
- KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- PASEKOVÁ, M. Účetní výkazy v praxi. 1.vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 210 s. ISBN 978-80-903962-6-5.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2009/2010.

L.S.

Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 31.03.2010

Abstrakt

Předmětem práce *Problémy vyplývající z rozdílů české účetní legislativy a IFRS* je analýza rozdílů ve vykazování účetních informací dle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). První část práce přibližuje teoretická východiska účetního výkaznictví a obecné požadavky na něj kladené. V druhé části jsou odděleně popsány základy účetního výkaznictví dle České účetní legislativy a IFRS. Třetí a nejrozsáhlejší část práce je věnována analýze konkrétních rozdílů a problémům z nich vyplývajících. Práce může sloužit jako návod pro vytvoření převodu účetní závěrky.

Abstract

Object of the thesis *Problems Derived from Differences between Czech Accounting Law and IFRS* is to analyze differences in financial reporting according to the Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards (IFRS). First part of the thesis concentrates on theoretical grounds and general requirements of financial reporting. The second part separately describes fundamentals of financial reporting based on Czech Accounting Standards and IFRS. Third and the most extensive part of the thesis is devoted to an analysis of specific differences and derived problems. The thesis can serve as a guideline to creating a financial reporting transfer bridge.

Klíčová slova

Účetní výkaznictví, Česká účetní legislativa, ČÚL, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IFRS, Koncepční rámec, rozdíly.

Key words

Financial reporting, Czech accounting legislation, CAS, International Financial Reporting Standards, IFRS, Conceptual framework, differences.

Bibliografická citace

ČECH, V. *Problémy vyplývající z rozdílů české účetní legislativy a IFRS*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2010. 89 s. Vedoucí diplomové práce
Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Problémy vyplývající z rozdílů české účetní legislativy a IFRS* vypracoval samostatně pod vedením Ing. Michaely Beranové, Ph.D. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 25. května 2010

podpis autora

Poděkování

Rád bych poděkoval vedoucí mé diplomové práce Ing. Michaele Beranové, Ph.D. za odborné konzultace a cenné rady, které mi během zpracování práce poskytla.

Obsah

1 ÚVOD A CÍL DIPLOMOVÉ PRÁCE	10
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ.12	
2.1 OBECNÉ KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNICTVÍ.....	13
2.2 REGULACE ÚČETNICTVÍ	13
2.3 OBECNÉ MODEL Y ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ	14
2.4 HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	16
3 VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ PODNIKŮ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	17
3.1 ZÁKLADY ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	17
3.2 HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ V EVROPSKÉ UNII	18
3.3 FINANČNÍ VÝKAZY DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	20
3.4 SOUHRN CHARAKTERISTIK ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	20
4 VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ DLE IFRS	23
4.1 KONCEPČNÍ RÁMEC	23
4.2 IAS/IFRS.....	24
4.3 ZÁKLADNÍ VÝCHODISKA ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS	25
4.3.1 Princip časového rozlišení (Accrual Basis).....	25
4.3.2 Předpoklad trvání podniku (Going Concern)	26
4.4 KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS	26
4.4.1 Srozumitelnost.....	27
4.4.2 Srovnatelnost.....	27
4.4.3 Spolehlivost.....	27
4.4.4 Relevance – věcnost.....	28
4.4.5 Omezení kvalitativních charakteristik.....	29
4.5 ZÁKLADNÍ PRVKY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	31
4.6 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IFRS	32
5 ANALÝZA PROBLÉMOVÝCH OKRUHŮ V RÁMCI ROZDÍLŮ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS	34
5.1 ZÁKLADNÍ SROVNÁNÍ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS.....	34
5.2 VYKAZOVÁNÍ POLOŽEK ROZVAHY A VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY.....	36
5.3 OCEŇOVÁNÍ ZÁKLADNÍCH PRVKŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	36
5.4 ROZLIŠOVÁNÍ KRÁTKODOBÝCH A DLOUHODOBÝCH AKTIV A ZÁVAZKŮ	37
5.5 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV A ZÁVAZKŮ	39
5.6 AKTIVA.....	40
5.6.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	41
5.6.2 Dlouhodobý hmotný majetek	47
5.6.3 Finanční majetek a pohledávky	52
5.6.4 Zásoby	61
5.7 PASIVA	62
5.7.1 Vlastní kapitál	63

5.7.2 Cizí zdroje	64
5.8 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - VÝNOSY A NÁKLADY	66
5.8.1 Výnosy	67
5.8.2 Výpůjční náklady	69
6 NÁVRH VHODNÉ METODIKY PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SESTAVENÉ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU V SOULADU S IFRS	70
6.1 AKTIVA.....	70
6.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	71
6.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek	72
6.1.3 Finanční majetek a pohledávky.....	74
6.1.4 Zásoby	77
6.2 PASIVA	77
6.2.1 Vlastní kapitál	78
6.2.2 Cizí zdroje	79
6.3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - VÝNOSY A NÁKLADY	80
7 ZÁVĚR.....	82
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	85
SEZNAM SCHÉMAT A TABULEK.....	87
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	88
SEZNAM PŘÍLOH.....	89

1 ÚVOD A CÍL DIPLOMOVÉ PRÁCE

Ve světle probíhající celosvětové globalizace se již většina velkých společností¹ neobejde bez účasti na mezinárodních finančních trzích. V důsledku toho stále více účetních výkazů podléhá zkoumání zahraničních investorů a úzce související kontrole mezinárodních kapitálových trhů. V tomto prostředí neustále se zvětšujícího objemu ekonomických dat, proudících přes hranice jednotlivých států, vyvstává potřeba jednotných pravidel účetního výkaznictví pro zaručení adekvátního a především efektivního srovnání výkonnosti jednotlivých společností působících na mezinárodních trzích. Vzhledem k oddělenému vývoji velkého počtu národních účetních systémů však existuje mnoho rozdílů v požadavcích kladených na účetní výkaznictví na národní úrovni.

Potřeba jednotných mezinárodních pravidel účetního výkaznictví je patrná již několik desetiletí. Nicméně až na přelomu tisíciletí byla zaznamenána větší snaha o sbližování závažných rozdílů mezi účetními systémy uznávanými na světových finančních trzích. V průběhu posledních deseti let snaha o sblížení účetních systémů a účetního výkaznictví přerostla v cíl všechny rozdíly odstranit a vytvořit tak jediná celosvětově platná pravidla účetního výkaznictví. V současné době existují dva významné soubory nadnárodně uznávaných účetních koncepcí², které tvoří potřebný základ pro rodící se mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Vývoj účetního výkaznictví v rámci Evropské unie výrazně ovlivnilo rozhodnutí Evropské komise o povinnosti všech společností registrovaných na evropských burzách vyhotovovat a prezentovat účetní výkazy v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Tímto rozhodnutím bylo definitivně nastartováno postupné legislativní sbližování národních účetních systémů zemí Evropské unie s těmito standardy. Při převodu účetních výkazů sestavených dle národních norem

¹ Velký podnik je definován v souladu s Nařízením Komise (ES) č. 800/2008, jako podnik nesplňující definici malých a středních podniků uvedenou v příloze I tohoto nařízení.

² Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IAS/IFRS a americké účetní zásady a pravidla - US GAAP

a pravidel do požadovaného mezinárodního formátu však stále setrvává množství nesjednocených oblastí, kterým se společnosti musí podrobně věnovat.

V České republice již několik let pokračuje sbližování Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a České účetní legislativy. Přestože základní předmětné zásady si již jsou do jisté míry navzájem blízké, i nadále přetrvávají významné rozdíly v podrobné aplikaci jednotlivých oblastí účetního výkaznictví. Tyto rozdíly by ve svém důsledku mohli mít nezanedbatelný dopad na celkovou účetní závěrku a tím zkreslit na mezinárodních trzích vykazovanou finanční pozici účetní jednotky.

Cílem mé diplomové práce je vymezení problémových oblastí rozdílů ve vykazování účetních informací dle České účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Na základě provedené analýzy bude vytvořen obecný návod a popsána vhodná metodika převodu nekonsolidované účetní závěrky sestavené dle České účetní legislativy na účetní závěrku sestavenou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Dílčím cílem práce je při zpracování postupovat s přihlédnutím k základním účelům a obecným principům účetního výkaznictví.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Účetnictví je možné charakterizovat jako „uzavřenou vnitřně uspořádanou soustavu informací, pomocí níž se v peněžní jednotce zjišťuje, měří a hodnotí hospodářská činnost účetní jednotky.“³ Úkolem účetnictví je tedy zachytit stav majetku k určitému datu a pohyb kapitálu a výsledku hospodaření za dané období. Cílem účetnictví je všem jeho uživatelům podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky potřebné pro soustavnou manažerskou (vnitropodnikovou) činnost a pro účetní výkaznictví.

Účetní výkaznictví, v odborných publikacích často označováno jako finanční výkaznictví, účetní jednotku charakterizuje jako jeden celek především ve vztahu k vnějšímu okolí. Informace zveřejňované prostřednictvím účetního výkaznictví jsou nezbytné pro širokou skupinu uživatelů včetně stávajících i potenciálních investorů. Pro správnou a tedy nezkreslenou interpretaci výkonnosti ekonomické činnosti a finanční pozice podniku je nezbytné, aby na základě účetnictví sestavené finanční výkazy podniku byly srozumitelné a především srovnatelné s finančními výkazy předchozích období a s finančními výkazy ostatních společností.

Hlavní skupiny uživatelů účetních výkazů (účetní závěrky) lze obecně identifikovat jako:

- **Interní uživatelé:** vlastníci (investoři), management, zaměstnanci;
- **Externí uživatelé:** věřitelé, dodavatelé, zákazníci, státní orgány, potenciální investoři (kapitálové trhy).

³ Paseková, 2007, s. 7

2.1 OBECNÉ KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNICTVÍ

Dle současného trendu mezinárodního účetnictví lze za nejdůležitější obecné kvalitativní charakteristiky, které jsou podstatou celého účetního výkaznictví, považovat následující:

- *Srozumitelnost;*
- *Relevance* – závažnost, včasnost, objektivnost;
- *Spolehlivost* – nestrannost, hodnověrnost;
- *Srovnatelnost.*

Jak historie opakovaně ukázala, není možné účetní výkaznictví ponechat na úsudku jednotlivých podnikatelských subjektů a očekávat splnění všech kvalitativních požadavků. Za účelem zabezpečení vypovídajícího účetního výkaznictví je tedy nezbytné nastavení všeobecně platných pravidel pro vykazování účetních informací. Je nutné, aby formální podoba a především věcná náplň účetních výkazů byla normativně či jinak upravena minimálně na národní úrovni.

2.2 REGULACE ÚČETNICTVÍ

Usměrňování účetního výkaznictví se v různých zemích světa realizuje odlišnými způsoby a v různém rozsahu. Ve velikém množství různých modelů regulace lze identifikovat dva extrémy.⁴ Prvním je případ, kdy národní účetnictví je plně podřízeno daňovým účelům. Regulaci provádí stát na základě schválených zákonných norem a regulováno je přednostně běžné účetnictví. Regulace se v tomto případě soustředí na účetní zobrazení jednotlivých ekonomických jevů, přesně stanovuje metodické postupy účtování a předurčuje obsah jednotlivých účtů. Tyto účty pak slouží jako podklad pro normativně určené sestavení finančních výkazů. Nejvyšší úroveň tohoto druhu regulace závazně předurčuje i názvy a čísla jednotlivých účtů, které je každá účetní jednotka povinna používat. Obecně lze v tomto případě říci, že co není zakotveno v zákonné normě, není platné a tudíž nelze aplikovat. Hlavní výhodou systémů založených na právních normách je jejich jednoznačnost. Nevýhodou pak neschopnost

⁴ Kovanicová, 2005

právního systému pružně reagovat na případné legislativní nedostatky. V procesu schvalování nemají hlavní slovo odborníci či zástupci z praxe, ale různé zájmové skupiny, čímž je tvorba norem pro regulaci příliš vzdálena praktickým účetním zkušenostem. Navíc, platnost každé právní normy je omezena hranicemi daného státu a tím se finanční výkazy sestavené v jedné zemi často stávají nesrovnatelnými s výkazy ostatních zemí.

Druhým extrémem je model regulace na základě účetních standardů, které jsou vydávány mimo rámec zákona. Účetní standardy je tedy možné průběžně a dle potřeby aktualizovat. Tyto standardy představují ucelený soubor všeobecně platných zásad, pravidel a účetních postupů vycházejících z praxe. Standardy jsou zpravidla vytvářeny a následně přijaty všeobecně platným rozhodnutím spravujícího profesního orgánu, zpravidla neziskové organizace. Rozhodnutí jsou vždy přijímána s přihlédnutím na doporučení odborné veřejnosti. Ochota účetních jednotek spolupracovat při vytváření účetních standardů vychází z prvotního cíle účetnictví, a sice prostřednictvím účetních výkazů podat věrný a poctivý obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku a o jeho schopnosti vytvářet hodnoty. Výhodou tohoto modelu regulace je především jeho pružnost věcně reagovat na podněty vycházející z praxe. Nevýhodou pak určitý prostor pro manipulaci účetnictví v oblastech nepokrytých konkrétním standardem a nejednotnost použitých účetních metod jednotlivých účetních jednotek.

2.3 OBECNÉ MODELÝ ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ

Celosvětově v současné době existuje mnoho účetních systémů s odlišnými principy i požadavky účetního výkaznictví. Tyto systémy jsou výsledkem působení odlišných tradic, zvyklostí a legislativně/ekonomických prostředí, případně i začleněním do širšího hospodářského seskupení. Ve světě běžné přístupy k regulaci účetního výkaznictví lze rozčlenit na čtyři modely:⁵

⁵ Kovanicová, 2005

- **Anglosaský model**

Regulaci účetnictví v anglosaském modelu obstarávají profesionální instituce a probíhá na bázi zvykového práva. Účetní výkaznictví je založeno na regulaci pomocí účetních standardů, není tedy nijak deformováno daňovými hledisky a je schopné pružně reagovat na potřeby uživatelů účetního výkaznictví i kapitálového trhu. Na počátku nového tisíciletí jsme ale především u veřejně obchodovatelných účetních jednotek byli svědky manipulace účetních výkazů, které zapříčinily nemalé problémy na celosvětovém kapitálovém trhu. Země, ve kterých se tento model používá jsou například USA a Velká Británie.

- **Kontinentální model**

Účetní výkaznictví je regulováno právními normami a je částečně podřízeno daňovým zákonům a obchodnímu právu. Nemusí tedy ve svém důsledku podávat natolik věrný obraz účetní jednotky jako anglosaský model, ale normou stanovená přesná pravidla více zamezují záměrné manipulaci účetních výkazů. Tento model regulace účetního výkaznictví je používán např. v kontinentální Evropě a Japonsku.

- **Jihoamerický model**

Vzhledem k vysoké míře inflace se v některých zemích vyvinul model inflačního účetnictví, který ve finančních výkazech zohledňuje i inflaci. Účetní výkaznictví slouží především pro potřeby státu a vyznačuje se značnou uniformitou daňových a finančních výkazů. Tento model regulace účetního výkaznictví používá většina států Jižní Ameriky.⁶

- **Smíšený model**

Zahrnuje zbytek zemí, především těch jejichž účetnictví je ovlivněno postupným přechodem od centrálně plánovaných ekonomik k tržně orientovanému hospodářství; např. země bývalého Sovětského svazu a Česká republika. V tomto modelu se prolínají prvky podřízenosti daňovému účetnictví s prvky převážně anglosaského modelu.

⁶ Vykazování v hyperinflačních podmínkách není v podmínkách české ekonomiky v současné době aplikovatelné. ČÚL tedy ani žádná specifická ustanovení v této oblasti neobsahuje. Podrobně se však touto problematikou zabývá IFRS prostřednictvím IAS 29.

2.4 HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V podmínkách sílící celosvětové globalizace již není řízení či regulování účetního výkaznictví na národní úrovni postačující. Trendy světových kapitálových a finančních trhů ovlivňujících mezinárodní finanční toky směřují k harmonizaci účetních zásad, pravidel a postupů používaných v jednotlivých zemích světa. Cílem celosvětové harmonizace je postupná konvergence (sjednocení) systémů účetního výkaznictví. Dle mnohých odborníků lze do budoucna předpokládat zeštíhlení zákonů upravujících účetnictví, které bude doprovázeno regulací prostřednictvím národních účetních standardů. Dále lze předpokládat další postupné věcné přibližování těchto národních standardů ke standardům účetního výkaznictví jako jsou *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví* (International Financial Reporting Standards - dále jen IFRS) či v USA *Všeobecně uznávané účetní principy* (United States Generally Accepted Accounting Principles - dále jen US GAAP), které jsou v současné době již mezinárodně uznávané.

3 VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ PODNIKŮ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

ČÚL představuje národní účetní systém, který je založený na zákonných normách (pravidlech). V průběhu minulých dvaceti let prošel rozsáhlou reformou a účetnictví již není obecně chápáno jako pasivní záznam účetních případů za účelem stanovení základu pro výpočet daně z příjmů. V mnohém se české účetní výkaznictví přiblížilo požadavkům světového kapitálového trhu. České účetní výkaznictví je regulováno Ministerstvem financí České republiky. Forma a obsah účetního vykazování jsou dány nejen českými legislativními pravidly a požadavkem na plný soulad i s dalšími normami českého právního řádu, ale i pravidly a obsahem evropské legislativy.

3.1 ZÁKLADY ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Hlavními pilíři české účetní legislativy jsou:

- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů, který je obecně platnou legislativní normou s celostátní platností. Zákon o účetnictví obsahuje úpravu účetních metod a výkaznictví pro veškeré účetní jednotky na území státu.⁷
- **Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník**, ve znění pozdějších předpisů, upravuje postavení podnikatelů, obchodní závazkové vztahy, jakož i některé jiné vztahy s podnikáním související.
- **Soubor vyhlášek** pak dotváří českou účetní legislativu pro jednotlivé typy účetních jednotek. Pro podnikatele je nejvýznamnější prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví - vyhláška č. 500/2002 Sb.
- **České účetní standardy (dále jen ČÚS)**, jejichž cílem je v souladu zákona o účetnictví a doplňujících vyhlášek stanovit základní postupy a metody účtování. Pro podnikatele jsou důležité především ČÚS 001 až 023 jejichž přehled je uveden v příloze č.1.⁸

⁷ § 1 odst. 2, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁸ Svatošová, Trávníčková, 2010

- **Daňové a další předpisy.** Pro podnikatele je důležitá především příloha č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., která legislativně upravuje směrnou účtovou osnovu konstruovanou na úrovni tříd a účtových skupin. Směrná účetní osnova tvoří *přílohu č.2*.

Zatímco zákon o účetnictví je společný všem účetním jednotkám vymezených tímto zákonem, vyhlášky a ČÚS jsou již určeny specifickým typům účetních jednotek. Vzhledem k tomu, že ČÚL je určena i velmi malým účetním jednotkám jako jsou živnostníci, či nevýdělečné organizace, je nezbytné, aby byl legislativní text v nejvyšší možné míře srozumitelný a jednoznačný.

3.2 HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ V EVROPSKÉ UNII

Česká republika jako členský stát podléhá požadavkům předpisů Evropské unie (dále jen EU) a z nich plynoucích závazků. Mezi tyto požadavky patří povinnost na základě směrnice či nařízení EU zapracovat různá evropská ustanovení do českého právního řádu. Evropské hospodářské společenství již na základě tzv. Římské smlouvy usiluje o spojení evropských zemí za účelem hospodářského a sociálního pokroku a potažmo tím i účetního výkaznictví všech členských států. V této oblasti již byly vypracovány tři směrnice (direktivy):⁹

- **Čtvrtá direktiva** Evropského společenství (1978) – obecný základ účetnictví zemí EU v podobě všeobecně uznávaných účetních zásad, které měli zajistit alespoň v nezbytně nutné míře srovnatelnost účetních výkazů podniků z různých členských států. Značným nedostatkem byla veliká míra práva volby s příliš velkým množstvím variantních řešení.
- **Sedmá direktiva** Evropského společenství (1983) – upravuje oblast konsolidovaných výkazů společností působících v členských státech.
- **Osmá direktiva** Evropského společenství (1984) – reguluje audit účetních výkazů.

⁹ Kovanicová, 2005

Tyto směrnice byly v průběhu let několikrát doplněny a upraveny, ale opravdový zlom v pojetí harmonizace účetního výkaznictví EU nastal upuštěním od návrhu vytvoření evropské profesní instituce pro tvorbu evropských účetních standardů, které se měli v kvalitě a využitelnosti vyrovnat již světově zavedených IFRS a US GAAP. V průběhu roku 2000 EU dovršila tento významný obrat vydáním tzv. komuniké Evropské komise „*Strategie finančního výkaznictví EU: cesta vpřed*“.¹⁰ Tento dokument členskými zeměmi EU doporučoval, aby všechny společnosti registrované na evropských burzách nejpozději do roku 2005 sestavovali své konsolidované účetní výkazy dle již ve světě uznávaného souboru účetních standardů, v té době označovaných jako International Financial Standards (IAS).¹¹ V roce 2002 toto doporučení nabylo podoby nařízení Evropského parlamentu a Rady. Komuniké z roku 2000 obsahovalo i další doporučení členskými zeměmi EU, a sice aby do svých národních účetních systémů v co nejvyšší možné míře zabudovávaly řešení obsažená v IAS/IFRS, tedy doporučení rozšířit aplikaci těchto mezinárodních účetních standardů i na individuální účetní výkazy ostatních společností.

V rámci ČÚL jsou nařízení a doporučení EU nejvíce patrná v §23a zákona o účetnictví: „*konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství*“ a dále pak v §19: „*účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství*.“

ČÚL stále zůstává do určité míry podřízená účetnímu zobrazení z hlediska daňových účelů a právního náhledu a to i přes dosavadní snahu EU se v oblasti účetního výkaznictví přiblížit IFRS.

¹⁰ „EU Financial Reporting Strategy“ the Way Forward

¹¹ Nyní označované jako IAS/IFRS nebo souhrnně IFRS.

3.3 FINANČNÍ VÝKAZY DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Účetní závěrka je dle ČÚL nedílný celek, který tvoří:¹²

- **Rozvaha (balance)**; vzorová rozvaha v plném rozsahu v příloze č.3.
- **Výkaz zisku a ztráty**; od roku 2003 ČÚL umožňuje dvojí zpracování, a sice dle druhového a nově i dle účelového členění.¹³ V českém podnikatelském prostředí je více využíván výkaz uspořádaný dle druhového členění, jehož vzorový příklad je v plném rozsahu znázorněn v příloze č.4.
- **Příloha**, která vysvětluje a doplňuje informace v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.¹⁴
- Může zahrnovat i **přehled o peněžních tocích**¹⁵ (přímá nebo nepřímá metoda) nebo **přehled o změnách vlastního kapitálu**¹⁶.

Dle zákona o účetnictví jsou všechny účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny, v určitých případech zároveň i v měně cizí.¹⁷ Účetní jednotky jsou dále povinny vést účetnictví v českém jazyce. Účetní doklady mohou být vyhotoveny v cizím jazyce, ale musí být splněna podmínka srozumitelnosti.¹⁸ Zákon o účetnictví dále pro malé účetní jednotky umožňuje zpracování finančních výkazů ve zjednodušeném rozsahu vynecháním položek označených arabskými číslicemi ve výkazech v plném rozsahu.¹⁹

3.4 SOUHRN CHARAKTERISTIK ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Cíl účetní závěrky je v ČÚL vymezen nepřímo, a sice požadavkem na vedení účetnictví tak, „aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz

¹² § 18 odst. 1, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹³ Krupová, 2009

¹⁴ Náležitosti přílohy účetní závěrky jsou uvedeny v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ § 40-43 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹⁶ § 44 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹⁷ Více § 24 odst. 7, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁸ § 4 odst. 12 a 13, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ § 13a a 18 odst. 3, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“²⁰. Zákonem je také vymezen obsah výroční zprávy, který je pro vybrané účetní jednotky závazný. Cílem výroční zprávy je informovat o vývoji činnosti účetní jednotky a o její současné ekonomické situaci vyčerpávajícím, vyváženým a komplexním způsobem.²¹

Princip časového rozlišení nákladů a výnosů je v rámci ČÚL rovněž zakotven v zákoně o účetnictví. Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, by se dle tohoto zákona měly účtovat do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou se však účtovat i v účetním období, v němž byly zjištěny.²²

Předpoklad trvání podniku, nebo-li “Going concern“, je nepřímě definován opět v zákoně o účetnictví. *„Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti.*“²³ V případě, že není možné tento předpoklad splnit jsou účetní jednotky povinny: *„použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce“*. Definice předpokladu trvání podniku uvedená v ČÚL se ve své podstatě shoduje s definicí uvedenou v Koncepčním rámci mezinárodních účetních standard.

Zákon o účetnictví dále stanovuje, že: *„informace obsažené v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.*“²⁴ Informace se dle ČÚL považuje za spolehlivou, jestliže podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a je-li úplná a včasná. Informace je považována za včasnou, je-li získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace. Informace je dále považována za významnou, jestliže by její neuvedení nebo

²⁰ § 7 odst. 1, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²¹ § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²² § 3 odst. 1, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²³ § 7 odst. 3, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁴ § 19 odst. 6, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování uživatelů účetní závěrky a za srozumitelnou, jestliže umožňuje jednoznačně určit obsah účetních případů a účetních záznamů. Zobrazení finanční situace účetní jednotky je považováno za věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je současně vykázán v souladu s účetními metodami předepsanými zákonem o účetnictví.²⁵ V ČÚL je tímto zakotven částečný požadavek převahy obsahu nad formou účetního výkaznictví. Věrný a poctivý obraz má přednost před použitím účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy k zákonu o účetnictví.

ČÚL stanovuje i požadavky na způsob vedení účetnictví. Účetní jednotky mají povinnost: „vést účetnictví *správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů*.“²⁶ A dále:

- účetnictví je **správné**, jestliže je vedeno tak, že neodporuje zákonu o účetnictví a souvisejícím předpisům,
- účetnictví účetní jednotky je **úplné**, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období všechny účetní případy, sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu a předložila tyto dokumenty rejstříkovému soudu jak je stanoveno zákonem, a
- účetnictví je **průkazné**, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a byla provedena inventarizace.

Právní předpisy nicméně nejsou schopny za všech okolností poskytnout odpovídající účetní metody pro splnění požadavku, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Ve výjimečných případech tedy mohou účetní jednotky zvolit i jiné účetní metody než jsou stanoveny prováděcími vyhláškami k zákonu o účetnictví, avšak účetnictví nesmí odporovat ostatním právním předpisům, ani obcházet jejich účel.

²⁵ § 7 odst. 2, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁶ § 8 odst. 1, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

4 VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ DLE IFRS

Jestliže základy ČÚL jsou položeny na pravidlech (zákonných normách), základy IFRS vychází z tzv. *Koncepčního rámce* (Conceptual Framework – Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), který ovšem není obecně platnou právní normou, ale závazným účetním systémem založeným na principech.

4.1 KONCEPČNÍ RÁMEC

Koncepční rámec IFRS je souborem základních předpokladů účetního výkaznictví, který byl v dnešní podobě schválen již v roce 1989. V dohledné budoucnosti je možné očekávat jeho aktualizaci na základě současného procesu sbližování požadavků IFRS a US GAAP.²⁷ Nejdůležitějším výstupem účetního výkaznictví je účetní závěrka. Slouží všem uživatelům jako podklad k uskutečňování ekonomických rozhodnutí na základě informací, které jsou v ní obsaženy.

Předmětem IFRS je věcná náplň účetní závěrky. Konkrétní požadavky týkající se účetní závěrky podle IFRS jsou pak obsaženy především v Koncepčním rámci a ve standardu IAS 1. Požadavky pro výkaz peněžních toků (Cash Flow) jsou stanoveny v samostatném standardu IAS 7.

Přestože mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS nejsou obecně platnou právní normou, jsou v závislosti na právním prostředí v menší či větší míře přijímány do národních či nadnárodních účetních legislativ (nejen do ČÚL). Jak již bylo zmíněno, od roku 2005 je aplikace standardů IFRS vyžadována právem Evropského společenství u konsolidovaných účetních závěrek společností jejichž cenné papíry jsou obchodovány na kapitálových burzách států EU.

Koncepční rámec v obecné rovině určuje:

- principy a cíle účetní závěrky a účetního výkaznictví,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,

²⁷ Krupová, 2009

- obsah, způsob účetního vykazování a oceňování základních prvků tvořících účetní závěrky, a
- pojetí a uchování kapitálu.

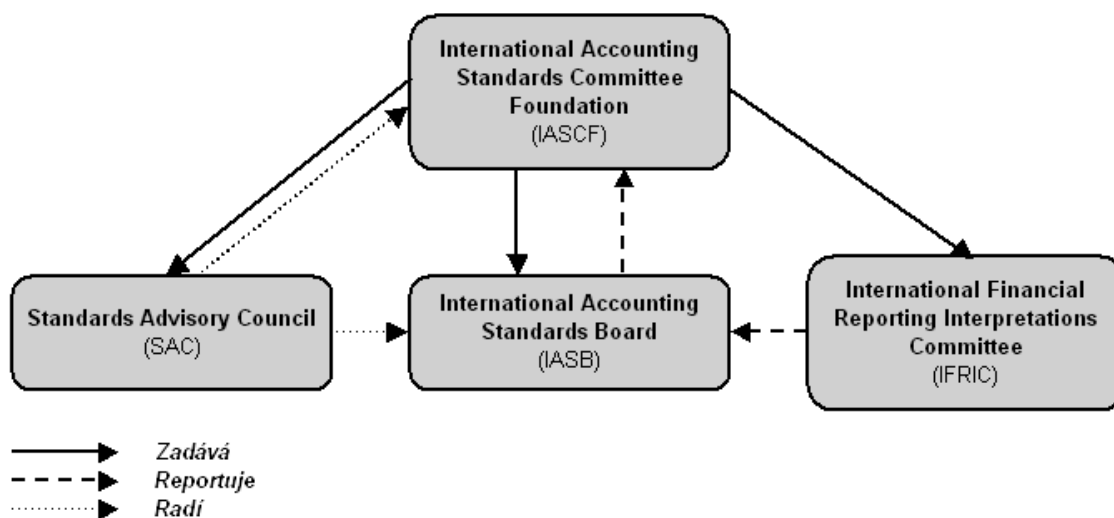
4.2 IAS/IFRS

Koncepční rámec zastřešuje všechny standardy IFRS, nicméně v případě vzniku rozporu mezi Koncepčním rámcem a zněním konkrétního standardu se postupuje dle příslušného standardu. Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards) jsou standardy vydané *Výborem pro mezinárodní účetní standardy* (IASC – International Accounting Standards Committee), v letech 1973 až 2001. V dubnu 2001 byl tento výbor nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board), která pokračuje ve vydávání standardů IFRS. Tyto nové standardy postupně rozšiřují a nahrazují dřívější standardy IAS. K 1. lednu 2009 je v platnosti osm standardů IFRS a dvacet devět standardů IAS (viz. *přehled v příloze č. 5*). Všechny dohromady se označují jako IAS/IFRS nebo zkráceně IFRS.²⁸

IASCF je nezisková organizace se sídlem v USA, která zadává přípravu standardů IASB. Komise IASCF se skládá z dvaceti dvou správců (trustees) a dohlíží na celý proces schvalování a přípravy IFRS. Samotného procesu vytváření standardů se však neúčastní. IASB, se sídlem v Anglii, se skládá z patnácti členů (počet členů bude rozšířen na šestnáct do roku 2012). IASB vytváří a vydává účetní standardy IFRS. Při tvorbě standardů spolupracuje s národními oborovými organizacemi a před vydáním se k rozpracovanému standardu má možnost vyjádřit i odborná veřejnost. IFRIC vydává doporučení k aplikaci existujících IFRS a tím pomáhá při dotváření jednotlivých standardů. SAC radí IASB při vytváření IFRS z časového a formálního hlediska. Přehled struktury a procesu přípravy a schvalování IFRS ve stručnosti shrnuje schéma 1 na následující straně.

²⁸ Pro účely této práce se označením IFRS rozumí soubor všech souvisejících mezinárodních standardů, tedy IAS i IFRS.

Schéma 1: Přehled procesu tvorby IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009.

IFRS jsou jedněmi z nejdůležitějších mezinárodních standardů účetního výkaznictví a je pravděpodobné, že jejich význam v účetním výkaznictví EU i celosvětově v budoucnu poroste.

4.3 ZÁKLADNÍ VÝCHODISKA ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS

V celém konceptu účetního výkaznictví dle Koncepčního rámce a IFRS je možné identifikovat tři základní oblasti, které společně tvoří základní východiska účetního vykazování. Těmito oblastmi jsou princip časového rozlišení nákladů a výnosů, předpoklad trvání podniku a obecné kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.

4.3.1 Princip časového rozlišení (Accrual Basis)

„Transakce a jiné události, které mají pro podnik peněžní důsledky, se v účetnictví uznávají v době, kdy se udály, nikoli až v době, kdy za ně byla přijata nebo uhrazena ekvivalentní částka peněz, a jsou vykázány v období, k nimž se vztahují.“²⁹ Ve svém důsledku účetní výkaznictví, které přijalo princip časového rozlišení nákladů a výnosů,

²⁹ IFRS, 2009, s. 81; Překlad: Kovanicová 2005

tedy zobrazuje a vykazuje i povinnosti platit a přísliby získat peníze, pokud se příslušná obchodní transakce vztahuje k vykazovanému období.

4.3.2 Předpoklad trvání podniku (Going Concern)

„Účetní (finanční) výkazy se normálně připravují za předpokladu, že podnik nadále existuje a že bude i v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Dá se tedy předpokládat, že podnik nemá ani záměr, ani není nucen likvidovat nebo podstatně snížit rozsah svých operací; jestliže takový záměr nebo taková nutnost existují, musí být výkazy sestaveny na odlišné bázi a tato báze musí být zveřejněna.“³⁰ Účetní výkaznictví má tedy dle IFRS vycházet ze skutečnosti, že pokud není důkaz o opaku, účetní jednotka bude pokračovat ve své činnosti i nadále. To podniky vede k větší obezřetnosti při oceňování aktiv a dluhů. Aktiva pak mají ukazovat ekonomickou hodnotu na základě očekávaného ekonomického prospěchu.

Předpoklad trvání podniku je důležitý především z pohledu, že zanikající účetní jednotka nemá potřebu tvořit rezervy na budoucí výdaje a tím i snižovat budoucí hospodářský výsledek, či rozlišovat náklady a výnosy dle toho, kterého období se týkají. Tím by účetní výkazy zanikající účetní jednotky byly do značné míry zkreslené, a proto je nutné sestavovat je dle odlišných pravidel.

4.4 KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS

Koncepční rámec představuje čtyři základní kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví. *„Aplikace základních kvalitativních charakteristik a příslušných účetních standardů vede k sestavení účetní závěrky, která vyjadřuje to, co se obecně považuje za poctivý a věrný obraz nebo za věrné zobrazení informací.“³¹* Těmito základními znaky IFRS jsou: srozumitelnost, srovnatelnost, spolehlivost a relevance.

³⁰ IFRS, 2009, s. 82; Překlad: Kovanicová 2005

³¹ Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 7

4.4.1 Srozumitelnost

Srozumitelnost účetních (finančních) výkazů je dle Koncepčního rámce esenciální kvalitativní charakteristika. Z tohoto důvodu je žádoucí jasná prezentace v logické struktuře a bez zbytečných složitostí. Srozumitelnost účetního výkaznictví z pohledu Koncepčního rámce znamená, že výkaznictví je snadno srozumitelné pro uživatele, kteří mají dostatečné znalosti účetnictví, podnikatelských a ekonomických aktivit, a kteří mají vůli studovat informace s náležitou péčí. Relevantní složité hospodářské operace, které by pro některé uživatele mohly být obtížně srozumitelné, však z účetní závěrky nesmí být vyňaty.³² Určité profesní znalosti uživatele jsou tedy předpokládány a informace by v žádném případě neměly být z výkazů vynechány pouze z důvodu veliké komplexnosti a možných problémů s porozuměním běžným uživatelem.

4.4.2 Srovnatelnost

Jednotliví uživatelé účetního výkaznictví potřebují výkazy účetních jednotek běžného účetního období (v rámci finanční analýzy) porovnávat s výsledky minulých období. Za tímto účelem je nezbytné, aby stejné hospodářské operace byly měřeny, oceňovány a vykazovány shodně. V případě změn je nutné uživatele účetních výkazů o změně v metodice vykazování informovat. Uživatelé potřebují výkazy porovnávat i s výkazy ostatních účetních jednotek. IFRS tedy vyžadují konsistenci účetního vykazování nejen z hlediska časového, ale i z hlediska plošného. Nicméně změny ve způsobu vykazování podstoupené za účelem přesnějšího a spolehlivějšího vykazování jsou dle IFRS vyžadovány.³³ Účetní vykazování v souladu s Koncepčním rámcem a příslušných standardů, jejichž součástí je i povinnost zveřejnění změn ve vykazování, by mělo srovnatelnost účetních výkazů zajistit.

4.4.3 Spolehlivost

Informace z účetního výkaznictví jsou užitečné pouze pokud jsou spolehlivé, tedy pokud účetní informace neobsahují nějakou závažnou chybu nebo zkreslení a běžný

³² IFRS, 2009, s. 82

³³ IFRS, 2009, s. 85

uživatel se na ně může spolehnout. Mezi charakteristiky IFRS, kterými se spolehlivost vyznačuje, patří:³⁴

- **Důvěryhodné zobrazení („True and Fair Presentation“)**

Informace musí pravdivě a věrně zobrazovat všechny podstatné hospodářské transakce a ostatní významné události.

- **Převaha obsahu nad formou**

Veškeré transakce se účtují a prezentují v souladu s jejich ekonomickým obsahem a nikoliv pouze v souladu s jejich právní formou. Informace musí být nezkreslené.

- **Nestrannost**

Účetní závěrka je nestranná pouze pokud cílený výběr či neuvádění informací neovlivňuje rozhodování nebo úsudek uživatele směrem k předem určenému závěru.

- **Opatrnost**

Opatrností se rozumí určitý stupeň obezřetnosti při posuzování odhadů prováděných v podmínkách nejistoty v tom smyslu, že aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady nejsou podhodnoceny. Tvorba skrytých rezerv ovšem není přípustná.

- **Úplnost**

Informace v účetní závěrce musí být v mezích významnosti, relevance a nákladů na jejich získání úplné.

4.4.4 Relevance – věcnost

Účetní výkazy mají uspokojovat potřeby uživatelů relevantními informacemi a napomáhat jim ke správnému úsudku o situaci účetní jednotky. Účetní výkazy mají sloužit i k předvídání budoucího vývoje a k přijetí vhodných ekonomických rozhodnutí. Za relevantní se považují informace, které jsou natolik významné, že jejich dopad na rozhodnutí uživatele není zanedbatelný a ovlivní úsudek uživatele o situaci účetní jednotky. Významnost informace je tedy dána jak povahou (podstatou), tak věcným obsahem. V některých případech tedy může sama podstata informací být dostatečná

³⁴ IFRS, 2009, s. 83-84

pro určení jejich relevance. Prahová kvalita vyznačuje mez důležitosti a závisí v jednotlivých případech na významnosti vykazované položky, případně na odhadovaném dopadu vzniklém v důsledku opomenutí či zamlčení.

Pro potřeby předvídání budoucího vývoje není dle IFRS nutné finanční informace podávat ve formě výhledových výkazů. Je postačující neobvyklé či abnormální položky účetního výkaznictví zveřejnit odděleně.

4.4.5 Omezení kvalitativních charakteristik

Z výčtu základních kvalitativních charakteristik účetních výkazů sestavených dle IFRS je zřejmé, že vyhovět všem kvalitativním požadavkům je možné jen za cenu určitých kompromisů. Mezi nejzávažnější omezující podmínky patří:³⁵

- **Včasnost**

Informace podané s časovým odstupem postupně ztrácí na relevanci. Účetní výkazy by tedy měly být vyhotoveny a zveřejněny co nejdříve po účetním období o němž vypovídají. Účetní výkazy a související informace by měli být zpřístupněny všem externím uživatelům ve stejný čas.

- **Rovnováha mezi přínosy z informace a náklady na její získání**

Užitek z podané informace by měl být vyšší než náklady vynaložené na její získání a vykazání.

- **Rovnováha charakteristik**

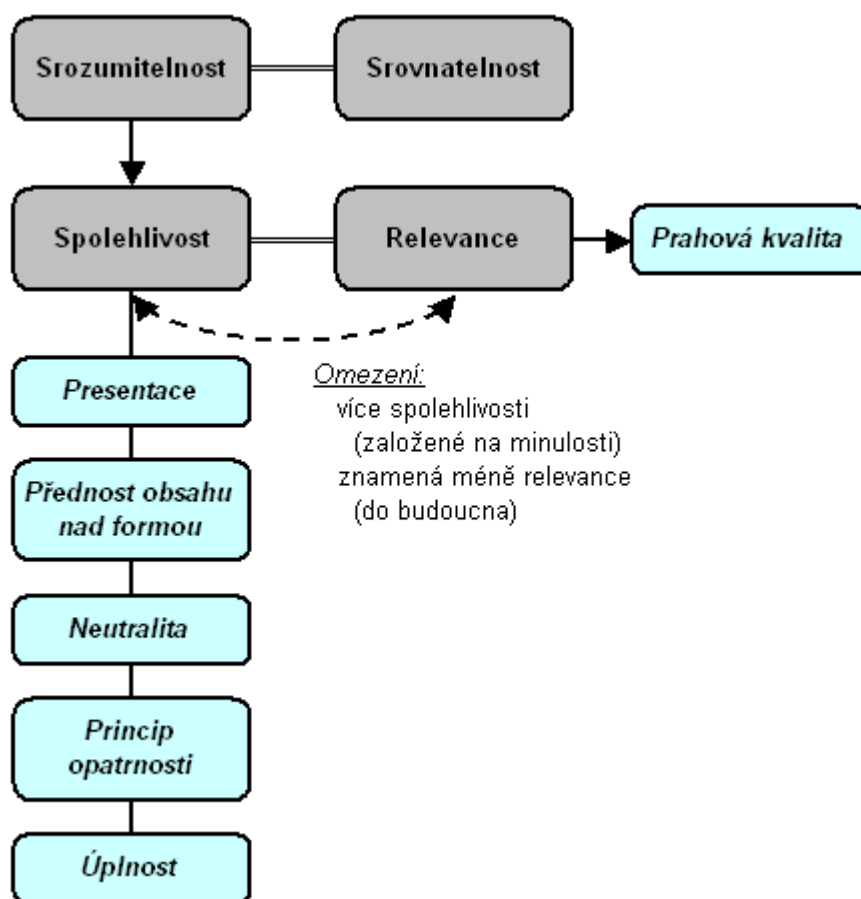
V realitě není možné důsledné vyžadování všech čtyř základních kvantitativních charakteristik. Např. mezi relevancí a spolehlivostí je nutné dodržet časovou rovnováhu. Posouzení relativní důležitosti jednotlivých charakteristik v daných podmínkách je v kompetenci specialistů jednotlivých účetních jednotek. Tato snaha dostat všem základním charakteristikám vede, při respektování Koncepčního rámce a souvisejících IAS/IFRS, k vyhotovení účetních výkazů splňujících základní požadavek IFRS

³⁵ Kovanicová, 2005

na pravdivé a věrné zobrazení (“True and Fair View”) finanční pozice a výkonnosti účetní jednotky.³⁶

Souvislosti mezi kvalitativními charakteristikami IFRS a jejich omezeními shrnuje ve zkrácené podobě následující schéma.

Schéma 2: Kvalitativní charakteristiky IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009.

³⁶ IFRS, 2009, Koncepční rámec

4.5 ZÁKLADNÍ PRVKY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Koncepční rámec na rozdíl od ČÚL dále obecně definuje základní prvky finančního výkaznictví, které jsou základními kameny účetní závěrky. Základními prvky rozvahy tedy jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Základními prvky výkazu zisku a ztráty jsou výnosy a náklady.³⁷

- **Aktivum**

Aktivum je ekonomický zdroj kontrolovaný a využívaný účetní jednotkou, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že účetní jednotce přinese budoucí ekonomický prospěch. Od vypořádání aktiva se očekává, že povede k odčerpání zdrojů ekonomického prospěchu z účetní jednotky. Pro vykázání tedy není podstatné vlastnické právo, ale kdo aktivum užívá.

- **Závazek**

Závazek je současná povinnost účetní jednotky postoupit své ekonomické prospěchy, která vznikla na základě minulých skutečností. Při jeho vyrovnaní se očekává snížení zdrojů účetní jednotky ztělesňujících ekonomický prospěch.

- **Vlastní kapitál (Equity)**

Zbytková hodnota celkových aktiv účetní jednotky po odečtení všech závazků.

- **Výnos**

Zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo přírůstkem nebo zvýšením užitečnosti aktiv nebo snížením závazků. Výsledkem je pak zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou vkladů učiněných vlastníky kapitálu.

- **Náklad**

Snížení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků. Výsledkem je pak snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou výplaty vlastníkům kapitálu.

³⁷ IFRS, 2009, s. 87-92

4.6 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IFRS

Cílem účetní závěrky dle IFRS je: „poskytnout informace o finanční situaci (*financial position*), výkonnosti (*performance*) a změnách ve finanční situaci společnosti, jež jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, kteří činí ekonomická rozhodnutí.“³⁸ Uživatelé mohou být definováni velmi obecně jako téměř kdokoliv, což ale může vést ke konfliktům při uspokojování jejich odlišných potřeb. Koncepční rámec z tohoto důvodu upřesňuje, že pokud účetní závěrka splňuje potřeby investorů poskytujících účetní jednotce rizikový kapitál, uspokojí zároveň většinu potřeb ostatních uživatelů.

Účetní závěrka je dle IFRS nedílný celek který tvoří:³⁹

- **Výkaz o finanční situaci - rozvaha** (Statement of Financial Position); IFRS nestanovují povinný formát, nicméně uvádějí povinné položky, které v rozvaze musí být uvedeny na samostatném řádku (pokud pro ně vykazující účetní jednotka má náplň). Vzorový příklad rozvahy v minimálním rozsahu je uveden v příloze č.6.
- **Výkaz o úplném výsledku - výkaz zisku a ztráty** (Statement of Comprehensive Income); IFRS opět nestanovují povinný formát, avšak uvádějí povinné položky, které ve výkazu musí být uvedeny. IAS 1 umožňuje zpracování výkazu zisku a ztráty v jednom, nebo ve dvou samostatných výkazech. Dále pak stejně jako ČÚL uznává druhové a účelové členění a doporučuje použití výkazu, který je více relevantní povaze podnikání a využití výkazů v rámci účetní jednotky.⁴⁰ Vzorový příklad druhového členění ve formě jednoho výkazu zisku a ztráty je uveden v příloze č.7.
- **Výkaz změn vlastního kapitálu** (Statement of Changes in Equity)
- **Výkaz peněžních toků** (Statement of Cash Flow); IAS 7 stanovuje, stejně jako ČÚL, možnost sestavení Výkazu o peněžních tocích pomocí přímé nebo nepřímé metody⁴¹ a dále rozlišuje finanční toky z provozní, investiční

³⁸ Krupová, 2009, s. 12

³⁹ IFRS, 2009, IAS 1

⁴⁰ IAS 1, odst. 99

⁴¹ IAS 7, odst. 18

a finanční činnosti účetní jednotky.⁴² Vzorový příklad výkazu peněžních toků, sestaveného častěji používanou nepřímou metodou, je uveden v příloze č 8.

- **Příloha účetní závěrky** (Notes to the Financial Statements), která uvádí významné účetní postupy použité při sestavování výkazů a dále vysvětluje a doplňuje ostatní informace.⁴³
- **Výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období** a to pouze v případě, pokud účetní jednotka retrospektivně aplikuje úpravy položek účetní závěrky či metody účetního vykazování.

IAS 1 a IAS 7 kladou na rozsah účetní závěrky minimální požadavky, které ale má každá účetní jednotka povinnost vhodně rozšířit v souladu s Koncepčním rámcem a souvisejícími IFRS. Měna vykazování je dle IFRS definována jako měna používaná ve významném rozsahu při provozu účetní jednotky nebo měna, která má na účetní jednotku významný dopad.⁴⁴ IFRS tedy připouštějí určitou volnost při výběru měny použité pro sestavování účetní závěrky.

⁴² IAS 7, odst. 10

⁴³ Náležitosti přílohy účetní závěrky jsou detailně uvedeny v IAS 1 odst. 112-138.

⁴⁴ IFRS, 2009, IAS 21

5 ANALÝZA PROBLÉMOVÝCH OKRUHŮ V RÁMCI ROZDÍLŮ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

ČÚL představuje zákonnou regulaci po linii běžného účetnictví a účetního výkaznictví, zatímco IFRS pomocí principů regulují pouze účetní výkaznictví. IFRS a ČÚL jsou tedy založeny na zcela odlišných základech, a přestože se současná ČÚL v mnohém věcně shoduje s Koncepčním rámcem a IFRS, stále existuje řada rozdílů jak v koncepčních, tak ve specifických součástech systému účetního výkaznictví.

5.1 ZÁKLADNÍ SROVNÁNÍ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

Základní faktory vytvářející většinu stávajících rozdílů účetního výkaznictví dle ČÚL a IFRS je možné shrnout jako:

- ČÚL je založena na pravidlech a normách. Neexistují obecné požadavky na uznání položek v rámci účetní závěrky. IFRS jsou založeny především na principech a konceptech; obecné předpoklady účetního výkaznictví jsou obsaženy v Koncepčním rámci.
- Daňová základna v České republice vychází z národní účetní legislativy. V praxi je jako důsledek mnoho odhadů při zpracovávání účetních výkazů činěno s ohledem na potenciální daňové důsledky přípustného účetního postupu. To může vést k přijetí účetního stanoviska založeného na daňových ohledech a nikoli na úvahách o tom, jak má vypadat věrné a poctivé zobrazení účetní transakce v její podstatě. Účetní výkaznictví dle IFRS je zcela oddělené od daňových aspektů, což umožňuje nezkreslený pohled na účetní postupy.
- ČÚL dále spolu s účtovou osnovou obsahuje přesné předpisy a instrukce pro aplikaci účetních postupů. Účetní výkaznictví dle IFRS naopak klade důraz na věrné a poctivé zobrazení finanční pozice účetní jednotky bez přesné specifikace účetních postupů. Koncepční rámec a IFRS se tedy vztahují primárně na účetní závěrky a vykazování, zatímco ČÚL se zabývá i detailními aspekty účtování.
- ČÚL vzhledem ke svému legislativnímu charakteru neobsahuje úplnou koncepční strukturu, zejména: popis jednotlivých součástí účetní závěrky, koncepční diskusi o základních účetních metodách podle nichž by měla být

zpracována účetní závěrka, a výchozí předpoklady pro kvalitu informací, které by účetní závěrka měla poskytovat.

- ČÚL jako národní účetní legislativa vychází z předpokladu, že primární účetní závěrkou je nekonsolidovaná účetní závěrka. Náhled souboru IFRS určeného především pro kótované a tím i velké podniky je přirozeně odlišný. Vychází z předpokladu, že prvotním zdrojem informací o hospodářské jednotce případně o skupině je konsolidovaná účetní závěrka. Přičemž nekonsolidovaná účetní závěrka mateřské nebo dceřiné společnosti může být dle IFRS v případě nutnosti připojena pouze jako dodatečná informace.

Srovnání mezi oběma systémy je tedy poměrně složité, protože jsou postaveny na velice odlišných základech. Koncepční rámec jako takový není v ČÚL obsažen. Částečně jej nahrazuje český zákon o účetnictví, definující některé základní účetní postupy a požadavky, avšak mnoho konceptních prvků, jako definice jednotlivých základních prvků finančních výkazů nebo rozbor účetních přístupů, v ČÚL není. Koncepční rámec není, na rozdíl od zákonných norem ČÚL, danou normou a v případě rozporu Koncepčního rámce s konkrétním standardem IAS/IFRS má přednost specifický standard.

Koncepční rámec spolu s IFRS i ČÚL vymezují podobné požadavky na kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. **Srozumitelnost** je v ČÚL vyžadována pro účetní případy a záznamy, v IFRS pak pro celou účetní závěrku. Koncepční rámec navíc obecně určuje, komu má být účetní závěrka srozumitelná. **Relevance** není v ČÚL oproti Koncepčnímu rámci řešena. Přesto lze v ČÚL nalézt charakteristiku významnosti, jež je základem relevance v Koncepčním rámci. **Významností** se tedy zabývá ČÚL i Koncepční rámec, a to ve své podstatě shodným způsobem. Požadavek na **spolehlivost** je v zákoně o účetnictví vymezen obecnými požadavky na věrný a poctivý obraz, úplnost a včasnost. Podle Koncepčního rámce nesmí informace obsahovat závažnou chybu a být zkreslené. Uživatelé se na ně mohou spolehnout a dále musí splňovat princip převahy obsahu nad formou, nestrannosti, opatrnosti a úplnosti. ČÚL na účetní výkaznictví klade i další kvalitativní požadavky jako je správnost, průkaznost, přehlednost a zajištění trvalosti účetních záznamů.

5.2 VYKAZOVÁNÍ POLOŽEK ROZVAHY A VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

Koncepční rámec přesně stanovuje podmínky, které musí být splněny pro vykazování položek v rozvaze nebo ve výkazu zisku a ztráty. Jen položky, které vyhovují definici základního prvku dle IFRS mohou být vykázány. Obecně platí, že položka rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty je dle IFRS vykazována pokud:⁴⁵

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou bude plynout do/z podniku, a současně
- má položka takové náklady nebo hodnotu, jejichž výši je možné spolehlivě stanovit.

ČÚL explicitně nepředepisuje obecné požadavky na rozpoznání položek rozvahy ani výkazu zisku a ztráty.

5.3 OCEŇOVÁNÍ ZÁKLADNÍCH PRVKŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Pokud položka účetní závěrky splňuje základní definici prvku účetního výkaznictví a podmínky pro vykázání v rámci účetních výkazů, následuje dle IFRS její ocenění. IFRS pro stanovení peněžní částky, v níž se základní prvky účetní závěrky zaúčtují a následně vykáží v účetních výkazech, popisují čtyři základní oceňovací báze:⁴⁶

- historické náklady,
- reprodukční cena,
- realizovatelná (reálná) hodnota⁴⁷ a
- současná hodnota (související budoucí finanční toky diskontované na současnou hodnotu).

Nejčastěji používaný způsob oceňování pro účely účetního výkaznictví pak dle IFRS je oceňování na základě historických nákladů, obvykle v kombinaci s dalšími způsoby oceňování.

⁴⁵ IFRS, 2009, s. 92-95; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁴⁶ IFRS, 2009, s. 95 a 96

⁴⁷ „Fair value“, více v IFRS, IAS 36

Oceňování dle ČÚL je podrobně popsáno v zákoně o účetnictví. Zákon neobsahuje obecné požadavky, ze kterých by vycházela další detailní úprava, ale spíše soubor závazných požadavků na oceňování jednotlivých kategorií aktiv a závazků. Jako základní oceňovací báze jsou uvedeny:⁴⁸

- pořizovací cena (historické náklady),
- reprodukční pořizovací cena,
- prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem a
- reálná hodnota.

Také v ČÚL je východiskem pro oceňování aktiv a závazků historická cena.⁴⁹ ČÚL tedy používá podobné obecné oceňovací báze jako IFRS, avšak nezná a tím ani nepřipouští ocenění dle současné hodnoty. Koncepční rámec se problematikou ocenění zabývá mnohem logičtěji. Předepisuje pouze základní definice a požadavky, zatímco konkrétní údaje jsou uvedeny v jednotlivých IAS/IFRS.

5.4 ROZLIŠOVÁNÍ KRÁTKODOBÝCH A DLOUHODOBÝCH AKTIV A ZÁVAZKŮ

IFRS prostřednictvím IAS 1 požadují v účetním výkaznictví rozlišovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky, s výjimkou pouze těch případů, kdy vykazování podle likvidity poskytuje spolehlivější a relevantnější informace. Dále, dle IAS 1 je aktivum klasifikováno jako krátkodobé, pokud splňuje některé z kritérií:⁵⁰

- očekává se, že bude realizováno nebo drženo pro prodej nebo spotřebu v rámci normálního provozního cyklu podniku,
- je drženo především k obchodování,
- očekává se, že bude realizováno během dvanácti měsíců po rozvahovém dni, nebo

⁴⁸ Část čtvrtá, způsoby oceňování, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁹ Kovanicová, 2008

⁵⁰ IFRS, 2009, s. 911 a 912; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

- jedná se o peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty,⁵¹ s výjimkou aktiv, která nemohou být nejméně po dvanáct měsíců od rozvahového dne směněna nebo použita k vypořádání závazků.

Závazek je pak klasifikovaný jako krátkodobý, splňuje-li některé z následujících kritérií:⁵²

- očekává se, že bude uhrazen v rámci normálního provozního cyklu podniku,
- je držen především k obchodování,
- je splatný do dvanácti měsíců po rozvahovém dni, nebo
- společnost nemá bezpodmínečné právo odložit vypořádání závazku po nejméně dvanáct měsíců po rozvahovém dni.

Všechna ostatní aktiva a veškeré ostatní závazky jsou pro účely účetního výkaznictví klasifikovány jako dlouhodobé.

IAS 1 dále definuje provozní cyklus podniku jako dobu mezi nákupem aktiv určených ke zpracování a jejich realizací v peněžních prostředcích nebo peněžních ekvivalentech. V případech, kdy nelze normální provozní cyklus podniku jednoznačně stanovit, se předpokládá, že provozní cyklus činí dvanáct měsíců. Standard také zahrnuje i klasifikaci finančních závazků, které mají být refinancovány, nebo u kterých společnost porušuje závazky.

Dle ČÚL je rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků povinné (s výjimkou rezerv a časového rozlišení).⁵³ Krátkodobé a dlouhodobé položky jsou v jednotlivých třídách aktiv a závazků definovány samostatně:

- Hmotná a nehmotná aktiva s ekonomickou životností delší než jeden rok a s hodnotou vyšší než podnikem stanovený limit jsou považována za dlouhodobá. Pozemky jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění, stavby jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na

⁵¹ Definice jsou uvedeny v IAS 7 *Výkazy peněžních toků*.

⁵² IFRS, 2009, s. 912; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁵³ § 19, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

výši ocenění a dobu použitelnosti a goodwill je vždy dlouhodobým nehmotným majetkem;⁵⁴

- Finanční aktiva, která nejsou držena k obchodování, jsou definována jako dlouhodobá;⁵⁵
- Pohledávky a závazky, které mají být zpětně získány nebo vypořádány za déle než dvanáct měsíců od rozvahového dne, jsou považovány za dlouhodobé.⁵⁶

Všechna ostatní aktiva a závazky jsou považována za krátkodobá. V případě, že s ohledem na charakter specifického aktiva nelze objektivně použít uvedená hlediska členění, rozhodujícím se stává záměr účetní jednotky, který účetní jednotka projeví v době jeho pořízení.

V IFRS i ČÚL je tedy zakotvena povinnost rozlišovat dlouhodobá a krátkodobá aktiva. IFRS zavádějí koncept provozního cyklu podniku, kdežto ČÚL stanovuje pouze dvanáctiměsíční kritérium. Klasifikační kritéria dle IFRS na rozdíl od ČÚL řeší nejrůznější specifické situace. ČÚL nevyžaduje rozlišovat mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami časového rozlišení a rezerv.

5.5 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV A ZÁVAZKŮ

ČÚL definuje časové rozlišení položkově.

- V aktivech rozvahy jako položky časového rozlišení, které mají aktivní zůstatek:⁵⁷
 - výdaje, které se týkají příštích účetních období,
 - položky, které se týkají nákladů příštích účetních období, a které se souhrnně vztahují k danému účelu (komplexní náklady), a
 - částky účetní jednotkou nepřijaté, které věcně a časově souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou účtovány přímo na účtech pohledávek.

⁵⁴ § 6 a 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵ § 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁵⁶ § 10 a 17 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁵⁷ § 13 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- V pasivech rozvahy jako tituly časového rozlišení, které mají pasivní zůstatek:⁵⁸
 - náklady, které souvisejí s běžným účetním obdobím, a
 - příjmy, které věcně patří do výnosů v příštích účetních obdobích.

ČÚL respektuje princip časového rozlišení nákladů a výnosů tak, jak je definováno v IFRS. České národní účetní výkaznictví tedy zobrazuje a vykazuje povinnosti platit a přísliby získat peníze, pokud se příslušná obchodní transakce vztahuje k vykazovanému období.

5.6 AKTIVA

Aktivum je základní prvek účetního výkaznictví definovaný jako ekonomický zdroj kontrolovaný a využívaný účetní jednotkou. Aktiva jsou vykazována v rozvaze (výkazu finanční pozice podniku). ČÚL aktiva rozděluje dle závazné struktury rozvahy do hlavních skupin na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek,
- zásoby,
- dlouhodobé a krátkodobé pohledávky,
- krátkodobý finanční majetek, a
- časové rozlišení.

IFRS rozdělení omezují pouze na:

- dlouhodobá aktiva - pozemky, budovy a zařízení, goodwill, ostatní nehmotná aktiva, realizované investice, a
- krátkodobá aktiva - zásoby, obchodní pohledávky, ostatní krátkodobá aktiva, peníze a peněžní ekvivalenty.

⁵⁸ § 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

5.6.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Nehmotný majetek vykazovaný v souladu s IFRS upravuje IAS 38, ke kterému se vztahují interpretace SIC 32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky* a IFRIC 12 *Smlouvy o poskytování licencovaných služeb*. Hlavním problémem účtování o nehmotných aktivech dle IFRS je určit, zda má být příslušný výdaj okamžitě odepsán jako náklad ve výkazu zisku a ztráty či aktivován v rozvaze jako určitý druh aktiva; v případě uznání aktiva pak způsob jeho odpisování.

ČÚL a IFRS se rozcházejí již v samotné definici nehmotných aktiv. IFRS popisují nehmotná aktiva jako podskupinu aktiv, která jsou dále definována jako identifikovatelná nepeněžitá aktiva bez fyzické podstaty. Nehmotné aktivum splňuje kritéria rozpoznání stanovené v IAS 38 pokud:⁵⁹

- je oddělitelné, může tedy být separováno nebo odděleno od podniku a prodáno, převedeno, může k němu být udělena licence, pronajato nebo směřeno, a to buď samo o sobě nebo spolu se souvisejícím kontraktem, aktivem nebo závazkem, nebo
- vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez zřetele na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a závazků.

Ovládání aktiva je dle IFRS chápáno jako pravomoc získávat budoucí ekonomický prospěch z ekonomického zdroje a možnost upřít ostatním přístup k tomuto prospěchu, kde budoucí ekonomický prospěch zahrnuje nejen budoucí výnosy z prodeje výrobků a služeb, ale také úsporu nákladů.

ČÚL naopak předkládá konkrétní seznam položek považovaných za nehmotná aktiva, a to v případě, že jejich doba použitelnosti je delší než jeden rok a jejich hodnota vyšší než limit stanovený účetní jednotkou. Položky z tohoto otevřeného seznamu nehmotných aktiv jsou na následující straně definovány jako:⁶⁰

⁵⁹ IFRS, 2009, s. 1922; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁶⁰ § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- zřizovací náklady – náklady na založení podniku vynaložené až do okamžiku jeho právoplatného vzniku,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a práva – položky vytvořené vlastní činností k obchodování nebo nakoupené položky, a
- goodwill.

Rozpoznání a ocenění

Z uvedených rozdílných definic nehmotných aktiv je patrné, že za účelem zjištění zda jednotlivé účetní položky splňují kritéria stanovená pro uznání za nehmotná aktiva jak v IFRS tak v ČÚL, je třeba posoudit všechny účetní zápisy samostatně. Za největší rozdíl ve vykazování nehmotných aktiv lze považovat účetní položku zřizovacích výdajů, která neodpovídá definici nehmotných aktiv dle IFRS, nicméně je specificky uvedena jako nehmotné aktivum v ČÚL. Porovnání vykazování softwaru a práv, jako nehmotných aktiv, je obtížné zobecňovat a musí být provedeno případ od případu. Definice ČÚL, kde nehmotná aktiva jsou: „*vytvořená vlastní činností k obchodování s nimi nebo nabytá od jiných osob*“, zhruba odpovídá požadavkům IFRS na oddělitelnost a smluvní základ. Pro rozpoznání nehmotného aktiva v účetních výkazech dle IFRS musí účetní položka splňovat obecné požadavky na rozpoznání, které však nejsou v ČÚL zakotveny. ČÚL na rozdíl od IFRS neomezuje uznávání následných výdajů specifickými kvalitativními kritérii.⁶¹ IAS 38 dále neumožňuje zpětnou aktivaci nákladů vynaložených na interně generovaná nehmotná aktiva.⁶²

IFRS představují i zvláštní pravidla pro rozpoznání nehmotných aktiv při jejich směně, při oceňování goodwillu vytvořeného vlastní činností a při oceňování nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností.⁶³ ČÚL v těchto případech uplatňuje obecná pravidla pro účtování a tuto problematiku výslovně neřeší. IFRS výslovně zakazují vykazování

⁶¹ Více k uznání následných výdajů § 6 odst. 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a IFRS, 2009 str. 1923 „Recognition and Measurement“.

⁶² IFRS, 2009, s. 1934

⁶³ IFRS, 2009, s. 1928-1932

goodwillu vytvořeného vlastní činností.⁶⁴ ČÚL toto spojení nezná a namísto toho goodwill definuje jako nabytý: „*koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky*“.⁶⁵ Náklady na výzkum a náklady na vývoj lze dle ČÚL uznat jsou-li: „*bud’ vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob*“.⁶⁶ V účetním výkaznictví podniku sestaveného dle IFRS není možné uznat nehmotné aktivum vyplývající z výzkumu nebo z výzkumné fáze vnitropodnikového projektu. Nehmotné aktivum vyplývající z vývoje nebo z vývojové fáze vnitropodnikového projektu se dle IFRS uznává jako nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností pouze tehdy, pokud je podnik schopen prokázat veškeré předpoklady stanovené standardem IAS 38:⁶⁷

- vytvořené aktivum bude možno využívat nebo prodat,
- podnik zamýšlí a je schopen dané nehmotné aktivum dokončit a využívat jej nebo prodat,
- lze prokázat, jakým způsobem bude aktivum vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch,
- jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a využití či prodej, a
- podnik je schopen spolehlivě oceňovat výdaje související s nehmotným aktivem během jeho vývoje.

Dle IFRS jsou nehmotná aktiva při počátečním zaúčtování oceňována pořizovacími náklady. Při ocenění navazující na výchozí rozpoznání aktiva dávají IFRS možnost volby mezi nákladovým modelem a přeceněním. Zvolený model poté musí být aplikován na celou třídu nehmotných aktiv bez rozdílu. Nehmotné aktivum se dle ČÚL oceňuje pořizovací cenou případně vlastními náklady či reprodukční pořizovací

⁶⁴ IFRS, 2009, s. 1929

⁶⁵ § 6, odst. 3d vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁶⁶ § 6, odst. 3b vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁶⁷ IFRS, 2009, s. 1930 a 1931

cenou.⁶⁸ ČÚL nepřipouští přecenění nehmotných aktiv, v opodstatněných případech nařizuje pouze snížení jejich hodnoty pomocí oprávek.

Doba použitelnosti a metody odepisování

Doba použitelnosti nehmotného aktiva je v ČÚL definována v zákoně o účetnictví jako: „doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost“.⁶⁹ IFRS definují dobu použitelnosti obdobně. V ČÚL ale neexistuje kategorie nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti tak, jako je tomu v IFRS. Odepisování dlouhodobého nehmotného majetku dle IFRS i ČÚL začínají shodně, a sice okamžikem uvedení tohoto aktiva do užívání. Dle IFRS odepisování znamená soustavné alokování odepisované částky nehmotného aktiva po celou dobu jeho použitelnosti.⁷⁰ Odepisování končí pokud je aktivum pře-klasifikováno jako aktivum určené k prodeji nebo pokud dojde k vyřazení z evidence (deaktivaci). Podnik dle IFRS musí nejméně na konci každého účetního roku revidovat odpisovou metodu a dobu odepisování nehmotných aktiv s omezenou dobou použitelnosti.

Dle ČÚL se aktiva odepisují během doby užívání, které může být považováno za dobu použitelnosti. Způsob odepisování se může zakládat nejen na čase, ale i na jiných faktorech. Od 1. ledna 2009 mohou účetní jednotky odepisovat majetek z hodnoty snížené o předpokládanou zbytkovou hodnotu při vyřazení.⁷¹ Požadavky na alespoň každoroční přehodnocení zůstatkové doby použitelnosti a zbytkové hodnoty nejsou v ČÚL explicitně uvedeny.⁷²

IFRS a ČÚL také upravují účtování o emisních povolenkách jako o nehmotném aktivu. ČÚL uvádí emisní povolenky ve výčtu nehmotných aktiv.⁷³ Emisní povolenky

⁶⁸ § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁹ § 6, odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁷⁰ IFRS, 2009, s. 1938; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁷¹ Před 1. lednem 2009 byly odpisy v souladu s ČÚL možné počítat pouze tak, aby bylo aktivum odepsáno na nulovou hodnotu. Zdroj: § 56, odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a Vomáčka, Zelený, Kopecký, 2010, s. 49-53.

⁷² Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 52 a IFRS, 2009, IAS 36

⁷³ § 6, odst. 3e vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

se dle ČÚL neodepisují, přidělené se oceňují reprodukční pořizovací cenou a zakoupené pořizovací cenou.⁷⁴ U přidělených emisních povolenek se provádí souvztažný zápis na účet dotací. Spotřeba emisních povolenek se účtuje do nákladů dle skutečné produkce emisí. IASB vydala v roce 2004 IFRIC 3 – Emisní práva. Nicméně tato interpretace byla následujícího roku stažena. Účetní jednotky ale mohou i nadále při sestavování účetních výkazů dle této interpretace postupovat, protože není v rozporu s IFRS. Obecně lze říci, že emisní povolenky jsou z pohledu IFRS nehmotným aktivem, které se vykazuje v souladu s IAS 38. Hlavní rozdíl mezi IFRS a ČÚL při vykazování emisních povolenek spočívá v zápočtu aktiv a závazků. Zatímco v účetní závěrce dle ČÚL jsou emisní povolenky vykazovány jako aktiva, která se neoceňují jmenovitou hodnotou a postupně se spotřebovávají, v účetní závěrce dle IFRS se vykazuje buď pouze čistý závazek nebo nezapočtená aktiva a závazky.⁷⁵

⁷⁴ § 47, odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁷⁵ Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 54 a 55

Účetní vykazování nehmotných aktiv dle IFRS a České účetní legislativy

V následující tabulce je uveden přehled účetního vykazování nejvýznamnějších dlouhodobých nehmotných aktiv z pohledu IFRS a ČÚL.

Tabulka 1: Přehled rozdílů ve vykazování dlouhodobých nehmotných aktiv dle IFRS a České účetní legislativy

Druh aktiva	IFRS	ČÚL
Zřizovací náklady	nekapitalizuje ⁷⁶ - náklad	kapitalizuje - účet #011
Vlastní výzkum	nekapitalizuje - náklad	Kapitalizuje, pokud jsou vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, a nebo nabyty od jiných osob
Vlastní vývoj	Kapitalizuje, pokud splňuje kritéria IAS 38	Kapitalizuje, pokud jsou vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, a nebo nabyty od jiných osob
Goodwill – interně generovaný	nekapitalizuje - náklad	nekapitalizuje - náklad
Goodwill – externě generovaný, kladný	kapitalizuje – minimálně každoroční testování	kapitalizuje – odepisuje se rovnoměrně po dobu šedesáti měsíců
Goodwill – externě generovaný, záporný	nekapitalizuje - náklad	kapitalizuje – odepisuje se rovnoměrně po dobu šedesáti měsíců

Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě, že je dlouhodobé nehmotné aktivum pořízeno v rámci akvizice podniku, IFRS toto aktivum zahrnují v rámci goodwillu a neumožňují oddělené vykázání.⁷⁷

⁷⁶ Kapitalizace (také aktivace nákladů) – účtování vynaložených nákladů do aktiv, nikoli do nákladů.

⁷⁷ Více k podnikovým kombinacím vykazovaným v souladu s IFRS v IFRS 3.

5.6.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Účetní vykazování dlouhodobého hmotného majetku v souladu s IFRS upravuje vedle Koncepčního rámce především IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, ke kterému se vztahují interpretace IFRIC 1 *Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích* a IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*. Dlouhodobá hmotná aktiva držena k prodeji jsou vykazována v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*. Problematika vykazování lesních porostů a podobných obnovitelných zdrojů je adresována v IAS 41 *Zemědělství*, nerostné suroviny a jejich těžba v IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*. Finanční leasing je upraven v IAS 17 *Leasingy*. Dlouhodobý hmotný majetek je v ČÚL upraven především v zákoně o účetnictví,⁷⁸ vyhláškou, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví,⁷⁹ a v ČÚS 013.

Všeobecným cílem IAS 16 je popsat účetní ošetření pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetní závěrky získali informace o pozemcích, budovách a zařízení daného subjektu a o jejich změnách. IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako dlouhodobý hmotný majetek pokud:⁸⁰

- jsou tyto aktiva držena za účelem používání ve výrobě nebo poskytování zboží či služeb, pro pronájem jiným, nebo k administrativním účelům, a
- očekává se, že budou užívány po více než jedno účetní období.⁸¹

ČÚL stejně jako u nehmotných aktiv předkládá výčet položek vykazovaných v účetním výkaznictví jako dlouhodobý hmotný majetek. Jedná se o:⁸²

- pozemky, bez ohledu na výši ocenění pokud se nejedná o zboží,
- stavby, bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,

⁷⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, především § 7 a 47

⁸⁰ IFRS, 2009, s. 1148 a 1149

⁸¹ Tedy včetně souvisejících náhradních dílů, pokud účetní jednotka očekává, že je bude užívat po více než jedno období. Podobně, jestliže náhradní díly a servisní zařízení lze použít jen ve vztahu k určité účetní položce pozemků, budov a zařízení, jsou tyto náhradní díly a servisní zařízení zachyceny v souvisejících účetních položkách. ČÚL však obecně vyžaduje klasifikaci těchto náhradních dílů jako zásoby.

⁸² § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše určené účetní jednotkou,⁸³ a
- další skupiny dlouhodobých hmotných aktiv.

Rozpoznání

Základní problémy v účtování dlouhodobých hmotných aktiv lze spatřovat při rozpoznání v rozvaze, určení jejich účetních hodnot a ztrát ze snížení hodnoty, které se k nim vztahují. Vykazování pozemků, budov a zařízení dle IFRS a ČÚL obsahuje mnoho konkrétních rozdílů. Nejpodstatnější z nich lze shrnout jako:⁸⁴

- Transakce s pozemky, budovami a zařízením jsou dle ČÚL mnohdy účtovány v souladu s jejich právní formou, zatímco IFRS obecně zauímají pohled ve vztahu k podstatě transakce;⁸⁵
- Rozdílné požadavky norem ČÚL spojené s používáním aktiva před jeho převedením na konkrétní účty dlouhodobého majetku⁸⁶ a IFRS, které vyžadují připravenost aktiva k zamýšlenému použití;
- Rozdíly v přístupu k technickému zhodnocení. Následné náklady kapitalizované dle IFRS proto vždy nemusí odpovídat technickému zhodnocení dle ČÚL;
- ČÚL s výjimkou určitých zvláštních případů nepřipouští následné přecenění aktiv. IFRS umožňují účetní položky vykazovat buď v jejich pořizovací ceně snížené o odpisy nebo v jejich reálné hodnotě. IFRS dále vyžadují použití stejného způsobu ocenění na všechny položky ve skupině aktiv. IFRS navíc požadují, aby zbytková hodnota a doba použitelnosti daného aktiva byla

⁸³ § 7, odst. 3b vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁸⁴ Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 37

⁸⁵ Konkrétně, dle ČÚL může aktivem obecně být pouze majetek ve vlastnictví účetní jednotky, kdežto dle obecné definice Koncepčního rámce a souvisejících IFRS je aktivem i majetek pořizovaný finančním leasingem. Více o vykazování majetku dle IFRS pořizovaného pomocí leasingu v IAS 17 *Leasingy* a souvisejících interpretací SIC 15 *Operativní leasingy – pobídky*, SIC 27 *Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu* a IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*.

⁸⁶ § 7, odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

přehodnocena alespoň jedenkrát v každém účetním roce. Takový požadavek se v ČÚL nenachází;

- Koncept směny aktiv zakotvený v IFRS a ČÚL je odlišný. IFRS při účtování o směnách vycházejí z komerční podstaty a ve většině případů účtují v reálných hodnotách. ČÚL vyžaduje ocenění „pořizovací cenou, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány, nebo reprodukční pořizovací cenou, nejsou-li ceny ve smlouvě sjednány“.⁸⁷

V ČÚL je širší definice výdajů, které lze zahrnout do ocenění jakékoliv položky pozemků, budov a zařízení.⁸⁸ Okamžik zachycení položky dlouhodobých hmotných aktiv je v ČÚL definován podobně jako v IFRS avšak ČÚL podtrhuje potřebu splnit veškeré zákonné požadavky spojené s používáním aktiva před jeho účetním vykázáním. Při úvodním rozpoznání a ocenění dle IFRS musí dlouhodobý hmotný majetek stejně jako dlouhodobý nehmotný majetek splňovat i všechna obecná pravidla pro vykazování položek aktiv.

Ocenění

IFRS neumožňují účetní uznání jakýchkoli dalších nákladů jakmile je položka dlouhodobých hmotných aktiv na konečném stanovišti a jakmile jsou vytvořeny podmínky nezbytné pro provozuschopnost aktiva a jeho provoz dle záměru managementu účetní jednotky. IAS 16 dále uvádí konkrétní složky nákladů uznatelných při prvotním ocenění a stanovuje, že při úvodním účetním rozpoznání je třeba identifikovat významné části aktiva.⁸⁹ IFRIC 1 dále konkrétně upravuje vykazování změn v původně odhadnutých nákladech na demontáž a uvedení stanoviště do původního stavu po demontáži.⁹⁰ ČÚL obsahuje podobné požadavky na uznání nákladů do pořizovací ceny⁹¹ jako IFRS. Obecná definice zakotvená v ČÚL říká,

⁸⁷ § 47, odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁸⁸ Český účetní standard pro podnikatele č.013; část: 3. Oceňování

⁸⁹ IFRS, 2009, s. 1149-1151

⁹⁰ IFRS, 2009, s. 2389

⁹¹ § 47, odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

že ocenění by mělo zahrnovat pořizovací cenu a náklady související s pořízením položky aktiv.

V případě následných výdajů na dlouhodobý hmotný majetek IFRS postupují stejně jako při počátečních výdajích. Veškeré výdaje tedy musí splňovat kritéria pro vykázání dlouhodobého majetku a pokud je nesplňují, jsou účtovány do nákladů. Příslušný standard dále rozlišuje mezi pravidelným udržováním a významným výdajem. Pokud tedy výdaj zahrnuje výměnu významné části aktiva, pak by tato část měla být účetně zachycena jako část dlouhodobého majetku, pokud jsou splněna obecná kritéria pro vykazování dlouhodobého majetku. Po realizaci každé zásadní revize je související výdaj také zahrnut do účetní hodnoty příslušné položky dlouhodobého hmotného majetku. V tomto případě je zbývající účetní hodnota předcházející revize odúčtována.

Naproti tomu dle ČÚL jsou opravy a údržba zpravidla účtovány do nákladů, a to v případě, pokud nejsou splněna všechna kritéria pro uznání technického zhodnocení aktiva. Technickým zhodnocením se dle České daňové legislativy rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku.⁹² Zásadními revizemi se ČÚL nezabývá. Následné výdaje kapitalizované dle IFRS tedy ve svém důsledku nemusí odpovídat technickému zhodnocení zakotvenému v ČÚL.

Odepisování a odúčtování

Každá část aktiva, jehož pořizovací cena je významná ve vztahu k celkové pořizovací ceně položky, musí být dle IFRS odepisována odděleně. Částka, která se odepisuje u položek dlouhodobých hmotných aktiv, je jejich pořizovací cena (nebo ocenění) snižena o odhadovanou zbytkovou hodnotu. Zbytková hodnota se společně s dobou použitelnosti musí prověřovat minimálně na konci každého účetního období a změny vyplývající z tohoto prověření jsou případně zaúčtovány jako změna v účetním

⁹² Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 41

odhadu.⁹³ Doba použitelnosti aktiva je v IFRS definována s ohledem na očekávanou funkčnost aktiva v podniku, nikoliv jako celá ekonomická životnost. Je tedy možné, že dle IFRS bude doba použitelnosti aktiva kratší než jeho ekonomická životnost. Odepisování dlouhodobého hmotného aktiva začíná, jakmile je k dispozici pro použití a končí k datu, ke kterému je aktivum klasifikováno jako aktivum držené za účelem prodeje,⁹⁴ nebo k datu, ke kterému je aktivum odúčtováno, podle toho, která skutečnost nastane jako první. Odpisová metoda by měla být zvolena tak, aby odpis odrážel, jak jsou podnikem spotřebovávány užitky z majetku po dobu jeho použitelnosti. Volba vhodné metody by tedy měla vycházet striktně z okolností používání aktiva.⁹⁵ Na odúčtování aktiv IFRS poskytují obecný návod. K odúčtování aktiva dochází, jakmile je účetní položka vyřazena, nebo z jejího užívání či prodeje nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užitky.

Odepisování každého aktiva dle ČÚL vychází z jeho účetní hodnoty zohledněné o zbytkovou hodnotu.⁹⁶ Položka budov a zařízení by měla být odepisována během používání, položka pozemků se neodepisuje. Metoda odepisování může zohledňovat nejen čas, ale také další ekonomické faktory. Vykazované položky budov a zařízení jsou odepisovány po dobu používání a odepisování by tedy mělo začít jejich uvedením do užívání. Doba použitelnosti je definována podobně jako v případě IFRS, ale zahájení odepisování může být dle IFRS a ČÚL stanoveno odlišně. ČÚL dále uvádí otevřený seznam událostí, které mohou být příčinou odúčtování. Veškeré zisky a ztráty, které při odúčtování vzniknou, musí být stejně jako v účetním vykazování dle IFRS zahrnuty do hospodářského výsledku období, ve kterém byla položka odúčtována. Požadavky na alespoň každoroční přehodnocení zůstatkové doby použitelnosti a zbytkové hodnoty nejsou v ČÚL explicitně uvedeny. Od 1. ledna 2010 dle ČÚL mohou účetní jednotky

⁹³ Případné změny v účetní metodice opravuje IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

⁹⁴ V souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti*.

⁹⁵ IFRS, 2009, s. 1156-1158. Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁹⁶ § 56, odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

použít i metodu komponentního odepisování dlouhodobého majetku. Tato metoda odepisování je v souladu s IFRS.⁹⁷

Investice do nemovitostí

IFRS se zabývají nemovitostmi drženými za účelem získání nájemného, nebo za účelem zhodnocení, odděleně od ostatních nemovitostí využívaných v rámci hlavní ekonomické činnosti účetní jednotky. U těchto položek mohou účetní jednotky dle IAS 40 *Investice do nemovitostí* aplikovat model ocenění reálnou hodnotou.⁹⁸ ČÚL tuto alternativu nepřipouští a investice do nemovitostí (tak jak jsou definovány v IFRS) jsou ošetřeny stejným způsobem jako ostatní dlouhodobý hmotný majetek.

Stavební smlouvy

Další problémová oblast při převodu účetní závěrky vychází z účetního vykazování nedokončené výroby vztahující se k dlouhodobým stavebním kontraktům. Tato oblast je v IFRS řešena prostřednictvím IAS 11 *Stavební smlouvy*, jehož cílem je stanovit způsob účtování o výnosech a nákladech souvisejících se stavebními smlouvami. IFRS předepisují použití metody procenta dokončení, podle níž jsou náklady a výnosy uznávány v závislosti na procentu dokončení projektu.⁹⁹ ČÚL metodu procenta dokončení nezná. Náklady a výnosy jsou dle ČÚL vykazovány na základě ustanovení stavebních smluv.

5.6.3 Finanční majetek a pohledávky

Účetní vykazování finančních aktiv v souladu s IFRS upravuje vedle Koncepčního rámce především IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejnění*, IAS 32 *Finanční nástroje: prezentace* a IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. IAS 39 však byl v minulosti odbornou veřejností mnohokrát kritizován za svou přílišnou a v praxi obtížně aplikovatelnou komplexnost. Jako důsledek IASB (Rada pro mezinárodní účetní

⁹⁷ Vomáčka, Zelený, Kopecký, 2010, s. 49-53

⁹⁸ IFRS, 2009, s. 2311

⁹⁹ IFRS, 2009, s. 1074

standards) v polovině listopadu 2009 vydala první část nového standardu, IFRS 9 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, který by měl postupně nahradit stávající IAS 39.¹⁰⁰ Cílem celého projektu IFRS 9 je vytvoření nového standardu do konce roku 2010. IFRS 9 nebude pro účetní jednotky závazný až do začátku roku 2013, nicméně jeho dřívější aplikace je možná již pro účetní období končící 31. prosince 2009.¹⁰¹

ČÚL neobsahuje jeden ucelený předpis, který by se souhrnně zabýval problematikou finančního majetku. Podobně jako u dlouhodobých nehmotných a hmotných aktiv jejich účetní vykazování upravuje zákon o účetnictví¹⁰² a související vyhlášky společně s ČÚS:

- standard č.001 *Účty a zásady účtování na účtech*,
- standard č.005 *Opravné položky*,
- standard č.007 *Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob*,
- standard č.008 *Operace s cennými papíry a podíly*,
- standard č.009 *Deriváty*,
- standard č.011 *Operace s podnikem*,
- standard č.014 *Dlouhodobý finanční majetek*,
- standard č.016 *Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry*, a
- standard č.108 *Cenné papíry*¹⁰³.

¹⁰⁰ První část (již publikovaná) projektu IFRS 9 je zaměřena na klasifikaci a oceňování finančních aktiv. Druhá část se zaměřuje především na snížení hodnoty finančních aktiv (impairment) a účtování o finančních závazcích. Poslední třetí část je zaměřena na účtování o finančním zajištění (hedge accounting). Zdroj: Skácelík, 2010

¹⁰¹ Avšak k 13. květnu 2010 EU doposud IFRS 9 nepřijala (endorsement) a proto země EU zatím musí postupovat dle původního IAS 39. Zdroj: <<https://pwcinform.pwc.com>>

¹⁰² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰³ ČÚS pro finanční instituce, který doplňuje ČÚS pro podnikatele, pokud není příslušnými standardy či zákonem stanoveno jinak.

Zveřejnění

Hlavní rozdíly v účetním vykazování finančních aktiv:

- IFRS nerozlišují mezi různými typy účetních jednotek, kdežto ČÚL klade různé požadavky na účetní výkaznictví dle typu účetní jednotky (podnikatelé, finanční instituce a pojišťovny);
- ČÚL nevyžaduje zveřejňování kvantitativních ani kvalitativních informací o řízení rizik, s výjimkou několika konkrétních požadavků týkajících se finančních nástrojů. Požadavky na účetní výkaznictví jsou v rámci ČÚL ve srovnání s IFRS formulovány mnohem obecněji.

IFRS 7 všem účetním jednotkám ukládá povinnost zveřejnit ve své účetní závěrce takové informace, které jejímu uživateli umožní posoudit.¹⁰⁴

- Význam finančních nástrojů pro finanční situaci účetní jednotky a její výsledky hospodaření vykazovaných ve výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku účetní jednotky (dle jednotlivých kategorií finančních aktiv v souladu s IFRS 7);
- Charakter a míru rizika, jemuž je účetní jednotka v souvislosti s finančními nástroji vystavena, a jakým způsobem toto riziko řídí. V souladu s IFRS 7 je nutné zveřejňovat kvalitativní a kvantitativní informace minimálně o úvěrovém riziku, riziku likvidity a tržním riziku.

Dle ČÚL musí podnikatelé v příloze k účetní závěrce vysvětlit každý významný řádek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Vedle těchto obecných požadavků ČÚL rovněž definuje konkrétní informace, které má podnik povinnost o finančních nástrojích zveřejňovat. Na rozdíl od IFRS tedy není v souladu s ČÚL nutné zveřejňovat žádné kvantitativní ani kvalitativní informace o tom, jak daná účetní jednotka řídí rizika. ČÚL tedy nepožaduje v účetním výkaznictví podnikatelů natolik podrobné informace týkající se finančních nástrojů jako IFRS, avšak předpisy pro finanční instituce jsou podstatně rozsáhlejší a více odpovídají i požadavkům IFRS.

¹⁰⁴ IFRS, 2009, s. 761; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006; Více v IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejnění*

Prezentace

Požadavky na prezentaci IFRS definují především prostřednictvím IAS 32. Tento standard konkrétně specifikuje informace, které je nezbytné o finančním majetku zveřejnit, a to včetně požadovaných informací zveřejňovaných v příloze k účetní závěrce.¹⁰⁵ ČÚL neupravuje prezentaci finančních závazků ani kapitálových nástrojů způsobem jednoduše srovnatelným s IFRS. ČÚL definuje pouze základní informace, které je o finančních nástrojích nutné zveřejnit v příloze k účetní závěrce, což jsou informace o oceňování reálnou hodnotou a o derivátech.¹⁰⁶ ČÚS pro finanční instituce obsahují i většinu požadavků uvedených v IAS 32.

V oblasti účetního výkaznictví finančních nástrojů¹⁰⁷ je z pohledu IAS 32 nejpodstatnějším problémem rozdělení *finančních nástrojů* z hlediska jejich emitenta na finanční závazky, finanční aktiva a kapitálové nástroje. Dle IAS 32 je finanční nástroj *kapitálovým nástrojem (realizovatelným finančním aktivem)* pouze a jen tehdy, pokud splňuje obě následující podmínky:¹⁰⁸

1. Finanční nástroj neobsahuje smluvní závazek:
 - předat druhé straně peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum,
 - vyměnit finanční aktiva nebo závazky s druhou stranou za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné.
2. Jestliže finanční nástroj bude nebo může být vypořádán dodáním vlastních kapitálových nástrojů emitenta, pak se jedná buď o:
 - ne-derivátový nástroj, který neobsahuje smluvní závazek emitenta dodat různý počet jeho vlastních kapitálových nástrojů, nebo
 - derivát, který bude vypořádán pouze emitentem, a to výměnou fixní peněžní částky nebo jiného finančního aktiva za pevně stanovený počet vlastních kapitálových nástrojů. Pro tyto účely se do vlastních

¹⁰⁵ IFRS 9 v porovnání se stávající úpravou prezentace vykazování finančních nástrojů IAS 32 neobsahuje žádné nové definice.

¹⁰⁶ HLAVA IV, vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁷ IAS 32 finanční nástroj definuje jako smluvní vztah na jehož základě vzniká finanční aktivum jedné společnosti a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj druhé společnosti. Zdroj: IFRS, 2009

¹⁰⁸ IFRS, 2009, s. 1557; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

kapitálových nástrojů emitenta nezahrnují nástroje, které jsou samy o sobě smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta.

Kapitálový nástroj lze tedy zjednodušeně popsat i jako jakýkoli smluvní vztah, který po splnění všech ostatních závazků obsahuje i částečné plnění z vlastního kapitálu společnosti. Jak dále vyplývá z IAS 32, ostatní finanční nástroje jsou dle IFRS vykazovány jako *finanční závazky* a *finanční aktiva*, v závislosti na splnění základních obecných požadavků zakotvených v Koncepčním rámci pro uznání za aktivum, respektive závazek. ČÚL klasifikace či definice finančních závazků, finančních pohledávek ani kapitálových nástrojů neobsahuje.

Rozpoznání a ocenění

Zásady účetního vykazování dle IFRS pro účtování a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv o nákupu nebo prodeji nefinančních položek jsou definovány především v IAS 39.¹⁰⁹ V ČÚL v porovnání s IFRS chybí podrobné návody pro účtování a tím vznikají hlavní rozdíly, které se týkají především snížení hodnoty finančních nástrojů a zásad upravujících jejich účtování a odúčtování. Mezi ČÚL a IFRS existuje i celá řada dalších rozdílů z nichž patrně nejvýznamnějším je, že v souladu s ČÚL není možné jakékoli aktivum nebo závazek zařadit do kategorie finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou. Úvěry a jiné pohledávky nejsou v ČÚL definovány jako samostatná kategorie finančních nástrojů, v důsledku čehož není možné je klasifikovat jako *realizovatelná finanční aktiva*. Pokud však tato aktiva účetní jednotka pořídí s cílem je následně prodat, lze je zařadit do kategorie finančních nástrojů určených k prodeji.

IFRS prostřednictvím IAS 39 definuje čtyři kategorie finančních nástrojů:¹¹⁰

- *Finanční aktiva nebo závazky oceňované reálnou hodnotou* - zahrnují finanční nástroje, které jsou určené k obchodování a při prvotním zaúčtování

¹⁰⁹ IFRS, 2009, s. 1995

¹¹⁰ IFRS, 2009, s. 1998-2000; Částečný překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006; Více o definicích viz. IAS 39

lze zařadit téměř jakékoli finanční aktivum nebo závazek. Změny se účtují do nákladů/výnosů;

- **Finanční investice držené do splatnosti** - do této kategorie se zahrnují finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a s pevnou splatností (nikoli ale poskytnuté úvěry a jiné pohledávky). Účetní jednotka musí zamýšlet a zároveň být schopna tyto investice držet až do jejich splatnosti;¹¹¹
- **Úvěry a jiné pohledávky** - do této kategorie patří finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, která nejsou kotována na aktivním trhu a dále nesplňují podmínky pro aktiva určená k obchodování a nebyla zařazena do kategorie finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou;
- **Realizovatelná finanční aktiva** - do této kategorie patří finanční aktiva klasifikovaná jako realizovatelná, tedy aktiva nezařazená do žádné jiné předchozí kategorie.

Přeřazovat finanční nástroje lze v souladu s IFRS pouze mezi finančními investicemi držеныmi do splatnosti a realizovatelnými finančními aktivy v případě, že pro danou kategorii nejsou splněny závazné podmínky.

Při prvotním ocenění finančních nástrojů IFRS požadují ocenění pořizovací cenou zvýšenou o náklady na související finanční transakci, při směně finančního nástroje za jiné aktivum pak předem určenou oceňovací technikou.¹¹² IFRS prostřednictvím IAS 39 dále podrobně definují pravidla pro účtování a odúčtování finančních aktiv a závazků. V tabulce 2 na následující straně je uveden přehled základních postupů při následném ocenění finančních nástrojů v souladu s IFRS.

¹¹¹ IAS 39 omezuje použití této kategorie hned několika způsoby. Např. umožňuje finanční nástroj zařadit do této kategorie pouze pokud nepatří mezi finanční aktiva a závazky oceňované reálnou hodnotou, nebo mezi finanční nástroje určené k prodeji, či mezi úvěry a pohledávky. Tato skutečnost je kontrolována i testem přeúčtování finančních nástrojů v průběhu minulých dvou let.

¹¹² IFRS, 2009, s. 1954

Tabulka 2: Následné ocenění finančních nástrojů dle IFRS

Finanční nástroj (dle IAS 39)	Způsob ocenění
Finanční aktiva nebo závazky oceňované reálnou hodnotou	Reálnou (skutečnou) hodnotou. Změny jsou účtovány do nákladů/výnosů.
Finanční investice držené do splatnosti	Odepisovanou hodnotou prvotních nákladů dle efektivní úrokové sazby. ¹¹³
Úvěry a jiné pohledávky	
Realizovatelná finanční aktiva	Reálnou (skutečnou) hodnotou. Změny jsou účtovány do rezerv ¹¹⁴ až do okamžiku účetního vypořádání finančního aktiva.

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009, IAS 39.

Za nejspolehlivější důkaz o výši reálné hodnoty IAS 39 považuje cenu kótovanou na aktivním kapitálovém trhu, tedy na trhu, kde jsou kótované tržní ceny snadno a pravidelně dostupné.¹¹⁵ Reálná hodnota ostatních finančních nástrojů se stanovuje pomocí oceňovací techniky, jejíž cílem je určit jaká by byla transakční cena k datu ocenění, pokud by transakce proběhla za obvyklých tržních podmínek a měla běžné obchodní motivy. Účetní jednotka je dle IFRS dále povinna vždy k rozvahovému dni posoudit, zda neexistují objektivní důkazy o tom, že došlo ke snížení hodnoty finančního aktiva nebo skupiny aktiv, a to u všech finančních aktiv, s výjimkou aktiv oceňovaných reálnou hodnotou, jejichž změny se účtují do nákladů/výnosů. Účetní hodnota finančního nástroje je popřípadě snížena opravnou položkou, a tím následně zahrnuta do nákladů/výnosů.¹¹⁶

IFRS 9 stávající účtování o finančních aktivech výrazně upravuje a zjednodušuje. Finanční aktiva jsou nově rozdělena pouze do dvou kategorií (namísto čtyř).

¹¹³ Efektivní úroková sazba je dle IAS 39 definována jako sazba, která přesně diskontuje odhadované budoucí cash flow po předpokládanou dobu trvání finančního nástroje (v případě úrokové fixace i na dobu kratší) na čistou účetní hodnotu finančního nástroje.

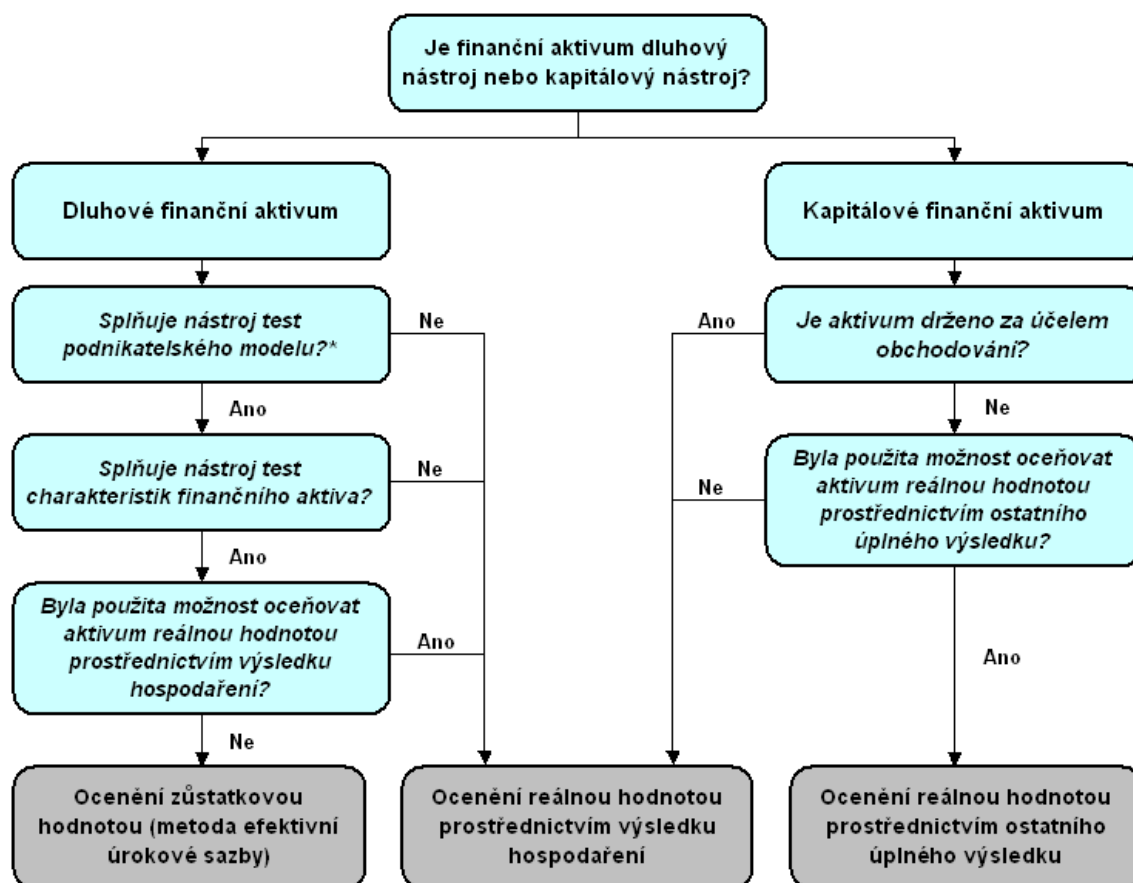
¹¹⁴ Jsou tedy vykazovány v rozvaze jako součást vlastního kapitálu. ČÚL realizovatelná finanční aktiva nezná.

¹¹⁵ „Tržní hodnota“ je obsahově odpovídající termín v ČÚL. Více v § 27, odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁶ IFRS, 2009, s. 1960

Při prvotním zaúčtování jsou finanční aktiva stále oceňována reálnou hodnotou, IFRS 9 ale zavádí pouze tři modely následného ocenění. Ostatní problematika účtování o finančních nástrojích prozatím není zpracována a tudíž v rámci nového IFRS 9 není ani publikována. Přehled klasifikace a proces oceňování finančních aktiv v souladu s IFRS 9 je prezentován v následujícím schématu.

Schéma 3: Klasifikace a ocenění finančních aktiv dle IFRS 9



* Je dluhové aktivum společnosti drženo v rámci podnikatelského modelu, jehož cílem je inkasovat všechny peněžní toky z tohoto aktiva?

Zdroj: Skácelík, 2010, s. 20

Klasifikace finančních nástrojů (cenných papírů) je dle ČÚL ve srovnání s IFRS poměrně odlišná. ČÚL finanční nástroje definuje jako:¹¹⁷

- **cenné papíry**, které účetní jednotka určila **k obchodování** s cílem dosahovat zisk z cenových rozdílů v krátkodobém časovém období,

¹¹⁷ § 8, odst. 1 a § 12, odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- **cenné papíry držené do splatnosti**, u nichž má účetní jednotka záměr a schopnost držet je do splatnosti, a
- **ostatní cenné papíry**, u nichž zpravidla není znám záměr účetní jednotky.

Úvěry, půjčky a jiné pohledávky v ČÚL nejsou jako samostatná kategorie finančních nástrojů blíže definovány. Kategorii finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do nákladů/výnosů a kategorie finančních investic držených do splatnosti jsou v rámci ČÚL definovány pouze v ČÚS pro finanční instituce.¹¹⁸ ČÚS pro podnikatele neobsahují informace týkající se účtování a odúčtování finančních nástrojů podrobností srovnatelné s pojetím IFRS.

Reálnou hodnotou se dle ČÚL přeceňují následující typy finančních nástrojů:¹¹⁹

- cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- deriváty,
- pohledávky pořízené pro účely obchodování, a
- u vybraných účetních jednotek pak majetek určený k prodeji.¹²⁰

ČÚL reálnou hodnotu stanovuje jako:

- tržní hodnotu,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, a
- ocenění podle zvláštních právních předpisů, nelze-li použít ocenění uvedené výše.

V případě, že není možné objektivně stanovit reálnou hodnotu, se cenné papíry a deriváty oceňují pořizovacími cenami.

¹¹⁸ ČÚS č.108

¹¹⁹ § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁰ S účinností od 1. ledna 2010.

Přes množství rozdílů v definicích jednotlivých kategorií finančních nástrojů a jejich vykazování dle ČÚL a dle IFRS, lze nalézt i řadu podobností. Například účetní zásady zakotvené v ČÚL upravující účtování o zajištění (hedgingu) jsou prakticky totožné se zásadami IFRS. Největším rozdílem ovšem zůstává účtování o realizovatelných finančních aktivech v souvislosti s určením jejich reálné hodnoty. ČÚL (pro podnikatele) totiž nezná princip oceňování zůstatkovou hodnotou s použitím metody efektivní úrokové sazby.

5.6.4 Zásoby

Mezi IFRS a ČÚL nejsou významné rozdíly ve vykazování zásob. Za hlavní problematiku účtování o zásobách je určení částky nákladů, která by měla být zaúčtována jako aktivum až do doby zaúčtování příslušných výnosů. Určité rozdíly lze identifikovat v oblasti režijních nákladů při oceňování vlastní výroby.

IFRS prostřednictvím standardu IAS 2 identifikují zásoby jako:¹²¹

- aktiva držaná za účelem prodeje v běžném prostředí,
- aktiva ve výrobním procesu, určená k prodeji (nedokončená výroba), nebo
- aktiva ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

ČÚL zásoby popisuje v rámci popisu obsahu jednotlivých rozvahových položek.¹²² Definice zásob jsou ale v obou účetních systémech velice podobné.

IFRS i ČÚL povolují individuální ocenění zásob, ocenění způsobem FIFO¹²³ nebo použitím váženého průměru. Pro účely následného přecenění IFRS stejně jako ČÚL požadují ocenění zásob na úrovni nižší ze dvou následujících hodnot:

- úroveň nákladů na jejich pořízení, a
- čistá realizovatelná hodnota.

¹²¹ IFRS, 2009, s. 986. Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

¹²² § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹²³ „First in, first out“ – ocenění způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku.

IFRS nicméně nepožadují snížení účetní hodnoty materiálu pod jeho pořizovací cenu, přestože jeho aktuální tržní cena je nižší než cena pořizovací, a to v případech, kdy výrobek, do něž bude daný materiál zapracován, bude prodán se ziskem.¹²⁴ Tato problematika není v ČÚL řešena. Až na některé specifické případy a nestandardní pořízení zásob je i oceňování zásob v ČÚL řešeno podobně jako v IFRS.

5.7 PASIVA

V souladu s ČÚL i IFRS jsou v pasivech vykazovány složky vlastního kapitálu a všechny závazky účetní jednotky. Pasiva tedy ve své podstatě představují jiný pohled na majetek vykázaný v aktivech, a sice z pozice způsobu financování veškerého majetku účetní jednotky. IFRS prostřednictvím Koncepčního rámce definují vlastní kapitál a závazky jako základní prvky účetního výkaznictví. ČÚL pasiva rozděluje dle závazné struktury rozvahy do hlavních skupin na:

- **Vlastní kapitál:** základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let, a výsledek hospodaření běžného účetního období;
- **Cizí zdroje (závazky):** rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci, a časové rozlišení.

IFRS stejně jako u vykazování aktiv ponechávají větší volnost v určení rozložení a náplně vykazovaných složek vlastního kapitálu a závazků.

Obecně pro určení vlastního kapitálu platí jednoduchá bilanční rovnice:

$$\text{Aktiva} - \text{Závazky} = \text{Vlastní kapitál}$$

Závazky pak souhrnně představují nejrozličnější druhy dluhů účetní jednotky vůči odchodním partnerům, zaměstnancům, státu, finančním institucím a dalším.

¹²⁴ IFRS, 2009, s. 989 a 990

5.7.1 Vlastní kapitál

IFRS prostřednictvím Koncepčního rámce vlastní kapitál (Equity) definují jako jeden ze základních prvků účetního výkaznictví.¹²⁵ Dle ČÚL je vlastní kapitál závazně účetně vykazován jako:¹²⁶

- **Základní kapitál** - zapsaný základní kapitál a povinně nezapisovaný základní kapitál společnosti;
- **Změny základního kapitálu**, vykazované před zápisem souvisejících změn do obchodního rejstříku;
- **Kapitálové fondy** - emisní ážio, oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, rozdíly z přecenění a přeměn společností, a ostatní kapitálové fondy;
- **Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku**, včetně výsledku hospodaření minulých let a výsledku hospodaření za běžné účetní období.

Účtováním a vykazováním změn vlastního kapitálu se dále podrobněji zabývá ČÚS č.012. IFRS připouští členění vlastního kapitálu podobně, jako je určeno závaznou strukturou ČÚL.¹²⁷ Z informací obsažených ve vykázaném vlastním kapitálu uživatel účetní závěrky zjišťuje hodnoty vložené vlastníky do podniku a hodnoty vytvořené následnou činností podniku. Pro účely lepšího porozumění rozdělení zisku a posilování podnikové postaty je možné použít i samostatný účetní výkaz změn stavu vlastního kapitálu.¹²⁸

Strukturu vlastního kapitálu s návazností na výsledek hospodaření účetní jednotky přibližuje schéma 4 na následující straně.

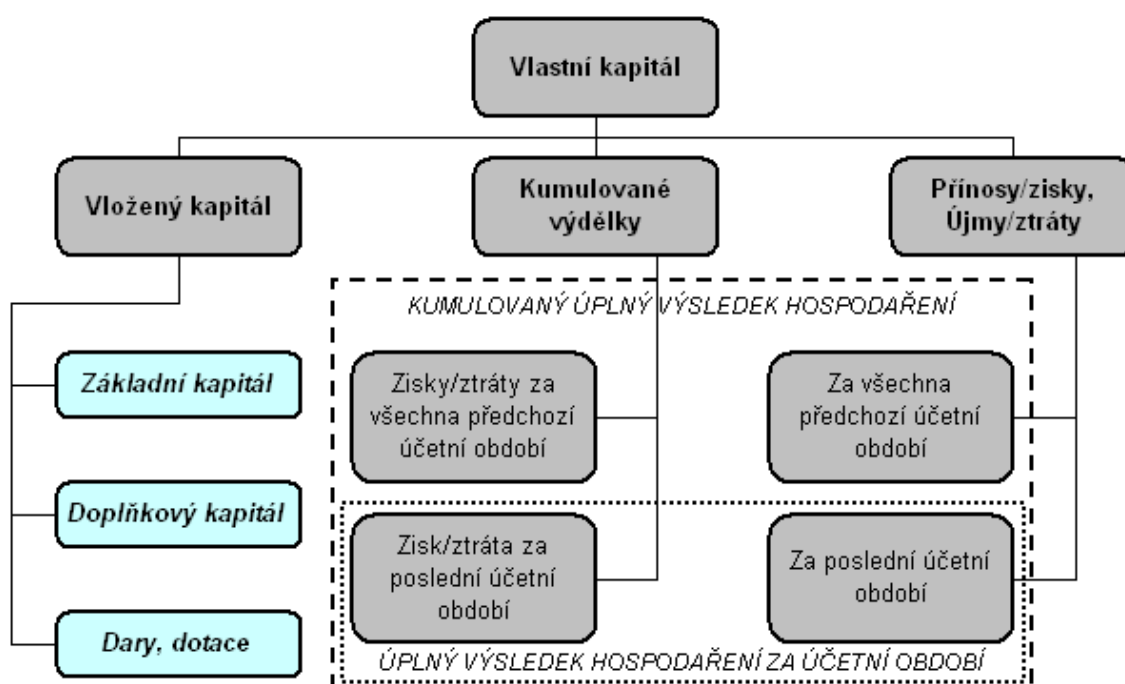
¹²⁵ IFRS, 2009, s. 89 a 90

¹²⁶ § 14, 14a a 15 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Dále pak Český účetní standard pro podnikatele č.018.

¹²⁷ Více v IFRS, 2009, s. 88 a 89

¹²⁸ Vomáčková, 2010

Schéma 4: Struktura vlastního kapitálu a úplný výsledek hospodaření



Zdroj: Kovanicová, 2005, s. 312

Struktura vlastního kapitálu je úzce spjatá s vlastnickou formou účetní jednotky. IFRS ve své podstatě nekladou na vykazování vlastního kapitálu odlišné požadavky než ČÚL. Avšak nezanedbatelný vliv na výši vlastního kapitálu má v účetnictví použité ocenění jednotlivých aktiv a závazků.¹²⁹

5.7.2 Cizí zdroje

Dle ČÚL jsou cizí zdroje závazně účetně vykazovány jako:¹³⁰

- rezervy,
- dlouhodobé závazky,
- krátkodobé závazky, a
- bankovní úvěry a výpomoci.

¹²⁹ Více v sub-kapitole 5.3. Dopady různých metod oceňování jsou ve vlastním kapitálu zahrnuty ve fondu (oceňovacím rozdílu) z přecenění majetku a závazků, a v položce výsledek hospodaření. Zdroj: Vomáčková, 2010

¹³⁰ § 16, 17 a 18 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Cizí zdroje jsou v souladu s IFRS definovány pouze jako dlouhodobé a krátkodobé závazky. IFRS kladou důraz na povinnost rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými závazky, což je v souladu i s ČÚL.¹³¹ Také bankovní úvěry jsou vykazovány velice podobně. Nicméně ve vykazování rezerv a podmíněných závazků vyvstávají určité rozdíly a při převodu účetní závěrky je nutné těmto oblastem věnovat pozornost.

Účtování a oceňování rezerv, podmíněných závazků (a podmíněných aktiv) dle IFRS je upraveno především prostřednictvím Koncepčního rámce a IAS 37. Definice rezervy v IFRS i kriteria pro její účtování a oceňování jsou mnohem podrobnější než v ČÚL. Dle ČÚL lze tvořit některé rezervy, které by podle IFRS byly zcela nebo částečně nepřijatelné. To se týká především některých rezerv na budoucí rizika a ztráty nebo rezerv tvořených podle zvláštních právních předpisů. ČÚL nezná diskontování rezervy na současnou hodnotu, které se ve výkaznictví dle IFRS používá. ČÚL neobsahuje ani definici podmíněných závazků a aktiv.

ČÚL připouští tvorbu rezerv na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky a na restrukturalizaci. Rezervami se dle ČÚL dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.¹³² Při oceňování rezerv ke konci účetního období účetní jednotky berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a možné ztráty.¹³³ Dle IFRS nelze tvořit rezervy na budoucí ztráty s výjimkou rezerv na ztrátové smlouvy. Rezerva na daň z příjmů se podle IFRS obvykle nevykazuje jako rezerva, ale jako závazek. Definici podmíněného závazku ani obecnou definici rezervy ČÚL na rozdíl od IFRS nezná. ČÚL dále nevyžaduje rozlišovat mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami rezerv.

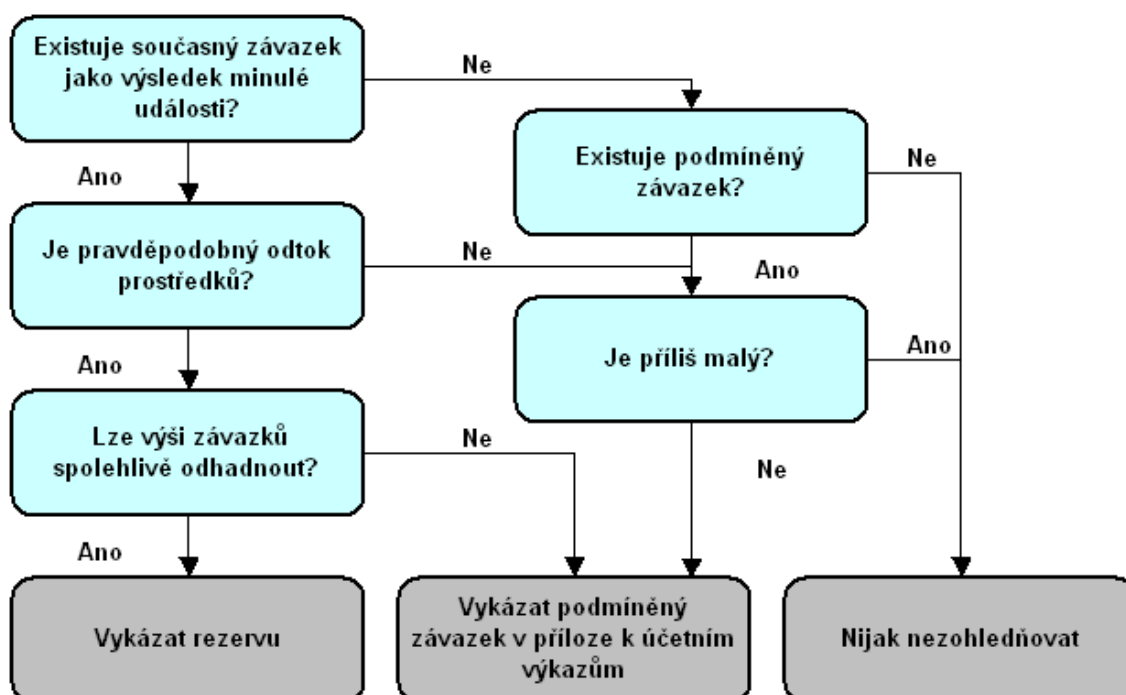
Základní pravidla pro uznání rezervy či podmíněného závazku v souladu s IFRS jsou prezentována ve schématu 5 na následující straně.

¹³¹ Více v sub-kapitole 5.4

¹³² § 26, odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹³³ § 25, odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Schéma 5: Pravidla pro uznání rezervy či podmíněného závazku



Zdroj: IFRS, 2009, dodatek B k IAS 37, s. 1903. Překlad: Bohušová, 2008, s. 165

Rezerva se v souladu s IFRS oceňuje před zdaněním a částka vykázaná jako rezerva musí být stanovena jako nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni.¹³⁴ Dále pak se dle IAS 37 tento odhad rovná částce, kterou by účetní jednotka racionálně uhradila za vypořádání závazku k rozvahovému dni, nebo částce, v níž by jej k tomuto datu převedla na třetí osobu. ČÚL žádná speciální kritéria týkající se oceňování rezerv neobsahuje a používají se všeobecná oceňovací kritéria.

5.8 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - VÝNOSY A NÁKLADY

IFRS prostřednictvím Koncepčního rámce definují náklady a výnosy jako základní prvky účetního výkaznictví. ČÚL podobné definice postrádá, avšak stejně jako IFRS ukládá povinnost veškeré náklady a výnosy vykazovat bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Při sestavování Výkazu zisku a ztráty dle ČÚL a Výkazu o úplném výsledku za účetní období dle IFRS platí obsahově podobná pravidla. ČÚL

¹³⁴ IFRS, 2009, s. 1892

prostřednictvím zákonných norem opět diktuje závaznou strukturu, která je ve srovnání s minimálními požadavky IFRS na strukturu výkazů mnohem podrobnější. IFRS naopak pro účtování poskytují podrobné návody.

5.8.1 Výnosy

ČÚL se zabývá účtováním výnosů v Českém účetním standardu pro podnikatele č.019 *Náklady a výnosy*. S výjimkou stavebních smluv¹³⁵ jsou řešení účetního výkaznictví nákladů a výnosů dle ČÚL i IFRS obdobná. Nicméně dle ČÚL je okamžik účtování výnosů spojován s převodem právního titulu. V ČÚL tedy není popsána zásada přechodu rizik a odměn tak, jak tomu je v IFRS.¹³⁶ V některých konkrétních případech tento rozdíl v pojetí může vést k rozdílnému účtování o výnosech.

IAS 18 definuje výnos¹³⁷ jako hrubý přírůstek peněz, pohledávek nebo jiné protihodnoty, který vzniká:¹³⁸

- běžnými podnikovými činnostmi z prodeje zboží,
- poskytováním služeb, a
- z užití podnikových aktiv jinými stranami, které přináší úroky, licenční poplatky nebo dividendy.

ČÚL žádnou obecnou definici výnosů či zisků neuvádí.

Výnosy se v souladu s IAS 38 oceňují v současné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty a sice se zahrnutím eventuálních obchodních srážek nebo množstevních slev poskytnutých účetní jednotkou. Současná hodnota budoucí úhrady je určena diskontováním všech budoucích příjmů a účtována v souladu s IAS 39.¹³⁹ ČÚL

¹³⁵ Více v sub-kapitole 5.6.2

¹³⁶ IFRS, 2009, s. 1211

¹³⁷ Souhrnné vymezení výnosů v pojetí Koncepčního rámce a IAS 18 zahrnuje i zisky, které můžou, ale nemusí být výsledkem běžných činností účetní jednotky (např. při vyřazení aktiv). Dále, IAS 18 se výslovně nezabývá leasingy (IAS 17), dividendami z investic do přidružených podniků (IAS 28), pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4, změnami v reálné hodnotě finančních aktiv a finančních závazků nebo jejich vyřazení (IAS 39), změnami v hodnotě jiných běžných aktiv vztahujících se k aktivitám v zemědělství (IAS 41) a těžbou nerostů (IFRS 7).

¹³⁸ IFRS, 2009, s. 1207 a 1208

¹³⁹ IFRS, 2009, s. 1210, 2007 a 2008; Účtování o rozdílu mezi nominální a současnou hodnotou budoucí úhrady jako o úrokovém výnosu

se oceněním výnosů nezabývá a tedy neuvádí ani nutnost oddělení skutečných výnosů od prvků financování, jak to ukládá IAS 39.

Prodej výrobků a zboží

IAS 18 stanovuje pět podmínek, které musí být splněny pro uznání výnosu z prodeje výrobků a zboží:¹⁴⁰

- účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví výrobků a zboží,
- účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaných výrobků či zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto produktem,
- částka výnosů může být spolehlivě oceněna,
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky, které jsou s transakcí spojeny, poplynou účetní jednotce, a
- vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

Přístup k uznávání výnosů z prodeje výrobků a služeb dle ČÚL je založen na přechodu právního titulu. ČÚL se tedy otázkou přechodu rizik a odměn nezabývá. Jako důsledek odlišného přístupu mohou vzniknout rozdíly při vykazování výnosů, kdy přechod vlastnictví neodpovídá přechodu rizik a odměn.

Poskytování služeb

IAS 18 stanovuje, že pokud může být spolehlivě odhadnut výsledek transakce, která zahrnuje poskytnutí služeb, uznání výnosů spojených s transakcí lze provést odkazem na stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout jen pokud jsou splněny všechny následující podmínky:¹⁴¹

- částka výnosů může být spolehlivě oceněna,

¹⁴⁰ IFRS, 2009, s. 1211

¹⁴¹ IFRS, 2009, s. 1212

- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky,
- k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce, a
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.

ČÚL nepřipouští použití metody stupně dokončení transakce. K uznání plných výnosů dochází v závislosti na dohodnutých fázích vyúčtování v souladu se smlouvou či po dokončení celé transakce.

5.8.2 Výpůjční náklady

ČÚL i IFRS umožňují účtování výpůjčních nákladů jak do nákladů, tak i jejich kapitalizaci. Zatímco dle IFRS je preferovaným řešením jejich vykazování v nákladech, dle ČÚL jsou obě alternativy rovnocenné. IFRS dále vyžaduje systematickou aplikaci jednoho postupu. Selektivní aplikace sice je dle ČÚL možná, avšak musí být splněn základní požadavek věrného a pravdivého zobrazení skutečnosti.

ČÚL povoluje kapitalizaci výpůjčních nákladů, které se vztahují ke dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, aniž by nějak dále vymezovala časové období, během něhož má být tento majetek připraven k použití.¹⁴² IFRS také povolují kapitalizaci výpůjčních nákladů a sice všech výpůjčních nákladů vztahujících se k aktivu, ale pouze tehdy, když je zapotřebí značného časového období k tomu, aby se takové aktivum stalo způsobilým k použití nebo prodeji.¹⁴³

Výpůjční náklady, jež se vztahují k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, tedy dle ČÚL aktivovat lze, a to bez dalších pokynů. Obecný požadavek IFRS je stejný jako u ČÚL, ale na věcný obsah termínu „výpůjční náklady“ může být ve specifických případech nahlíženo odlišně. IFRS přesně definují pravidla pro kapitalizaci výpůjčních nákladů.

¹⁴² § 47, odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹⁴³ IFRS, 2009, s. 1396

6 NÁVRH VHODNÉ METODIKY PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SESTAVENÉ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU V SOULADU S IFRS

V požadavcích ČÚL a IFRS na účetní výkaznictví existují mnohé rozdíly, které mohou zapříčinit problémy při převodu účetní závěrky. Důsledkem toho účetní závěrka sestavená v souladu s ČÚL zpravidla nebude odpovídat požadavkům kladených v IFRS. Stejně tak účetní závěrka sestavená v souladu s IFRS ve většině případů nebude odpovídat normativním požadavkům ČÚL. Pro české podniky sestavující účetní závěrku v souladu s IFRS je nezbytná aplikace vhodné metodiky převodu účetní závěrky. Již při vedení účetnictví dle závazných norem ČÚL je vhodné rozdělení syntetických (závazně určených) účtů za účelem správného ošetření problémových oblastí při převodu na účetní závěrku v souladu s IFRS.

ČÚL používá podobné obecné oceňovací báze jako IFRS, avšak nezná a tím ani nepřipouští ocenění dle současné hodnoty. IFRS prostřednictvím IAS 1 požadují v účetním výkaznictví (až na některé výjimky) rozlišovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky. ČÚL klade na rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků s výjimkou rezerv a časového rozlišení podobné požadavky jako IFRS. Při převodu účetní závěrky je tedy nutné sledovat i obecná pravidla ocenění a dále rozšířit aplikaci pravidel rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků.

6.1 AKTIVA

Aktivum je základní prvek účetního výkaznictví vykazovaný v rozvaze (výkazu finanční pozice podniku). V porovnání s IFRS je závazná struktura aktiv dle ČÚL mnohem podrobnější. Nicméně IFRS účetním jednotkám klade povinnost účetní výkazy vhodně rozšířit v souladu s Koncepčním rámcem a jednotlivými IAS/IFRS. ČÚL normativně předurčuje, které účty aktiv jsou součástí jednotlivých vykazovaných řádků rozvahy. U některých syntetických účtů ČÚL navíc v nezbytné míře přikazuje jejich rozdělení na specifické analytické účty. Je tomu tak například při účtování o opravných položkách či odpisech a v případě rozdělení z časového hlediska na krátkodobé

a dlouhodobé položky.¹⁴⁴ Všechny položky aktiv jsou v souladu s IFRS vykazovány v Netto hodnotě.

6.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Přehled analytických účtů dlouhodobých nehmotných aktiv dle závazné struktury ČÚL je obsažen v následující tabulce.

Tabulka 3: Syntetické účty dlouhodobého nehmotného majetku

DLUHODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>		
Zřizovací výdaje	011	071, 091
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012	072, 091
Software	013	073, 091
Ocenitelná práva	014	074, 091
Goodwill	015	075, 091
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	019	079, 091
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041	093
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051	095

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nutné provést následující účetní operace a testy položek nehmotného majetku:

- Všechny položky zřizovacích výdajů (účty 011) je nutné převést do provozních nákladů;
- Nehmotné výsledky vlastního výzkumu (vztažnou část účtů 012 a 041) je nezbytné převést do nákladů;
- Je třeba otestovat, zda položky vlastního vývoje (vztažná část účtů 012 a 041) splňují všechna kritéria stanovená v IAS 38. Položky, které daná kritéria nesplňují, je opět nutné převést do nákladů;
- Účetní položky nehmotných aktiv je třeba očistit o zpětně aktivované (kapitalizované) náklady, které se v souladu s IFRS převedou do nákladů;

¹⁴⁴ Více v Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28

- Ke konci účetního období je nezbytné přecenit externě vygenerovaný goodwill (účty 015). Záporný zůstatek externě vygenerovaného goodwillu (účty 015) je nutné ke konci účetního období převést do nákladů;
- Vyčlenit dlouhodobá nehmotná aktiva určená k prodeji, která jsou v souladu s IFRS 5 vykazována odděleně;¹⁴⁵
- Zvolit model oceňování (nákladový model či přecenění), který musí být pro všechna aktiva ve skupině nehmotných aktiv stejný. Ke konci účetního období dále přecenit všechna nehmotná aktiva dle zvoleného modelu;
- Ke konci účetního období je dále nutné revidovat oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku (účty skupiny 07), případně upravit zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva;
- V případě účtování o emisních povolenkách a jiných nehmotných aktivech (vztažná část účtů 019) postupovat v souladu s konkrétními požadavky IAS 38;
- Je nutné upravit položky majetku o majetek držený prostřednictvím leasingu;¹⁴⁶

Při převodu účetní závěrky sestavené dle ČÚL na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nezbytné přistupovat individuálně ke každé skupině účetních položek nehmotných aktiv využívaných či držených účetní jednotkou.

6.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Přehled analytických účtů dlouhodobých hmotných aktiv dle závazné struktury ČÚL je prezentován na následující straně v tabulce 4.

¹⁴⁵ Více v IFRS, 2009; IFRS 5

¹⁴⁶ Více v následující sub-kapitole 6.1.2 – dlouhodobý hmotný majetek

Tabulka 4: Syntetické účty dlouhodobého hmotného majetku

DLUHODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>		
Pozemky	031	092
Stavby	021	081, 092
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	022	082, 092
Pěstitelské celky trvalých porostů	025	085, 092
Dospělá zvířata a jejich skupiny	026	086, 092
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	029, 032	089, 092
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	042	094
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	052	095
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	097	098

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nutné provést následující účetní operace a testy položek dlouhodobého hmotného majetku:

- V souladu se základní obecnou definicí aktiv obsaženou v Koncepčním rámci a v souladu s IAS 17 a interpretací IFRIC 4¹⁴⁷, je nezbytná kapitalizace (převedení na majetkové účty) majetku využívaného a plně kontrolovaného účetní jednotkou. V souladu s IFRS nejsou směrodatné vlastnický titul ani právní forma majetku, tak jak tomu je v ČÚL;
- Je nutné převést do užívání majetek (z účtů 042), který je již připraven k zamýšlenému použití, ale ke konci účetního období ještě nebyl převeden do užívání pro nesplnění specifických norem ČÚL;
- Vyčlenit dlouhodobá hmotná aktiva držená k prodeji, která jsou v souladu s IFRS 5 vykazována odděleně;
- Prověřit všechny skupiny položek technického zhodnocení a souvisejících nákladů. Definice technického zhodnocení uvedená v české daňové legislativě se neshoduje s definicí IFRS;¹⁴⁸

¹⁴⁷ IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*; IFRS, 2009, s. 2427-2435

¹⁴⁸ Více v IFRS, 2009; IAS 16

- Je nutné rozhodnout, jak budou účetní položky vykázány - buď v jejich pořizovací ceně snížené o odpisy, nebo v jejich reálné hodnotě. ČÚL s výjimkou určitých zvláštních případů nepřipouští následné přecenění aktiv. Zvolená metoda ocenění musí být použita vždy na celou třídu hmotného majetku;
- Ke konci účetního období je také nezbytné revidovat oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (účty skupiny 08), případně upravit zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva;
- Dále je nutné zhodnotit i využití hmotného majetku v rámci hlavní ekonomické činnosti účetní jednotky. V případě snížené využitelnosti hmotného majetku je nutné vytvoření opravné položky (účty skupiny 09),¹⁴⁹ případně nevyužívaný majetek vykázat jako majetek držený k prodeji;
- V souladu s IAS 40 je nezbytné z hmotného majetku vyčlenit investice do nemovitostí a ocenit je reálnou hodnotou;
- V souladu s IAS 11 je nutné určit a vykázat procento dokončení projektu v souvislosti s případnými stavebními smlouvami.¹⁵⁰

Při převodu účetní závěrky sestavené dle ČÚL na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je opět nezbytné přistupovat individuálně ke každé skupině účetních položek. Zejména je nutné analyzovat dopady rozdílného přístupu k technickému zhodnocení a oceňování.

6.1.3 Finanční majetek a pohledávky

ČÚL v porovnání s IFRS nepředkládá obecné návody pro účtování o finančních aktivech a tím vznikají hlavní rozdíly ve vykazování finančního majetku. Tyto rozdíly se týkají především snížení hodnoty finančních nástrojů a zásad upravujících jejich účtování a odúčtování. ČÚL dále nezná kategorii finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou.

¹⁴⁹ „Test for impairment“; hodnota je v rámci IFRS označována jako zpětně získatelná částka.

¹⁵⁰ „Percentage of completion“

Krátkodobý finanční majetek je dle ČÚL vykazován v účtové skupině 25, dlouhodobý pak ve skupině 06. Celkový přehled analytických účtů finančních aktiv dle závazné struktury ČÚL je uveden v následující tabulce.

Tabulka 5: Syntetické účty finančního majetku

DLOUHODOBÝ A KRÁTKODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
Finanční majetek		
Podíly v ovládaných a řízených osobách **	061	096
Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem **	062	096
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly **	063, 065	096
Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podst. vliv **	066	096
Jiný finanční majetek **	067, 069	096
Pořizovaný finanční majetek *	259, 043	291, 096
Poskytnuté zálohy na finanční majetek **	053	095
Peníze ***	211, 213, 261	
Účty v bankách ***	221, 261	
Krátkodobé cenné papíry a podíly ***	251, 253, 256, 257	291

* Dlouhodobá i krátkodobá aktiva

** Pouze dlouhodobá aktiva

*** Pouze krátkodobá aktiva

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nevyhnutelné nejdříve jednotlivě přehodnotit všechny skupiny finančního majetku a v souladu s IAS 39 je rozřadit do čtyř možných kategorií finančních nástrojů. Finanční nástroje je dále nutné přecenit, přeúčtovat a následně vykázat dle přiřazení do příslušné kategorie. Podniky pro účetní období končící 31. prosince 2009 a následující mohou aplikovat i část nového IFRS 9, který kategorizaci finančního majetku do jisté míry zjednodušuje.¹⁵¹

Účetní jednotka je dle IFRS povinna vždy k rozvahovému dni posoudit, zda neexistují objektivní důkazy o tom, že došlo ke snížení hodnoty finančního aktiva nebo skupiny

¹⁵¹ K 13. květnu 2010 ale EU doposud IFRS 9 nepřijala a proto jsou společnosti prozatím vázány na půdě EU postupovat dle původního IAS 39. Zdroj: <<https://pwcinform.pwc.com>>

aktiv a to u všech finančních aktiv, s výjimkou aktiv oceňovaných reálnou hodnotou. IAS 32 dále klade i širší požadavky na prezentaci a obecně specifikuje informace, které je nezbytné o finančním majetku zveřejnit v příloze k účetní závěrce. ČÚS pro podnikatele většinu těchto požadavků IFRS nezavádí a při převodu účetní závěrky nejspíš bude nutné rozšířit informace vykazované o finančním majetku.¹⁵²

Pohledávky jsou dle ČÚL vykazovány v účetních skupinách 31, 33, 35 a 37, související opravné položky pak na účtech 391. Celkový přehled analytických účtů dlouhodobých a krátkodobých pohledávek dle závazné struktury ČÚL je uveden v následující tabulce.

Tabulka 6: Syntetické účty pohledávek

DLOUHODOBÝ A KRÁTKODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
<i>Pohledávky</i>		
Pohledávky z obchodních vztahů *	311, 313, 315	391
Pohledávky - ovládající a řídící osoba *	351	391
Pohledávky - podstatný vliv *	352	391
Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení *	354, 355, 358, 398	391
Poskytnuté zálohy *	314	391
Dohadné účty aktivní *	388	391
Jiné pohledávky *	335, 371, 373 až 376, 378	391
Odložená daňová pohledávka **	481	
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ***	336	391
Stát - daňové pohledávky ***	341, 342, 343, 345	391

* Dlouhodobá i krátkodobá aktiva

** Pouze dlouhodobá aktiva

*** Pouze krátkodobá aktiva

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je na pohledávky v souladu s IFRS nahlíženo jako na finanční nástroje. Účetní vykázání obchodních pohledávek není nutné při převodu účetní závěrky výrazně upravovat.

¹⁵² Požadavky IFRS na vykazovací povinnost informací o finančním majetku jsou v souladu s ČÚS pro finanční instituce.

6.1.4 Zásoby

Přehled analytických účtů zásob dle závazné struktury ČÚL je prezentován v následující tabulce.

Tabulka 7: Syntetické účty zásob

KRÁTKODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
Zásoby		
Materiál	112, 119	191
Nedokončená výroba a polotovary	121, 122	192, 193
Výrobky	123	194
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	124	195
Zboží	132, 139	196
Poskytnuté zálohy na zásoby	151, 152, 153	197, 198, 199

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nutné pouze přehodnotit určité specifické oblasti ocenění zásob (do doby zaúčtování příslušných výnosů). Těmito oblastmi jsou například režijní náklady, nestandardní pořízení zásob, či zapracování ztrátového materiálu do ziskového produktu. Způsob přecenění a oceňování je jinak z pohledu ČÚL i IFRS v podstatě stejný.

6.2 PASIVA

Pasiva - vlastní kapitál a závazky (cizí zdroje) - jsou definovány jako základní prvky účetního výkaznictví vykazované v rozvaze (výkazu finanční pozice podniku). V porovnání s IFRS je závazná struktura pasiv dle ČÚL opět mnohem podrobnější. IFRS ale navíc účetním jednotkám přikazuje účetní výkazy vhodně rozšířit v souladu s Koncepčním rámcem a IAS/IFRS. ČÚL normativně předurčuje, které účty pasiv jsou součástí jednotlivých vykazovaných řádků rozvahy. U některých syntetických účtů dále ČÚL v nezbytné míře přikazuje rozdělení na specifické analytické účty (například při účtování o rezervách a v případě rozdělení z časového hlediska na krátkodobé

a dlouhodobé závazky).¹⁵³ Účetní položky pasiv ve své podstatě představují jiný pohled na majetek vykázaný v aktivech.

6.2.1 Vlastní kapitál

Přehled analytických účtů vlastního kapitálu dle závazné struktury ČÚL je obsažen v následující tabulce.

Tabulka 8: Syntetické účty vlastního kapitálu

VLASTNÍ KAPITÁL	Synt. účet
<i>Základní kapitál</i>	<i>Brutto</i>
Základní kapitál	411 nebo 491
Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	252
Změny základního kapitálu	419
<i>Kapitálové fondy</i>	<i>Brutto</i>
Rozdíly z přeměn společností	417
Emisní ážio	412
Ostatní kapitálové fondy	413
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	414
Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	418
<i>Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku</i>	<i>Brutto</i>
Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	421, 422
Statutární a ostatní fondy	423, 427
<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>	<i>Brutto</i>
Nerozdělený zisk minulých let	428
Neuhrazená ztráta minulých let	429

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

IFRS ve své podstatě nekladou na vykazování vlastního kapitálu odlišné požadavky než ČÚL. Avšak nezanedbatelný vliv na výši vlastního kapitálu má v účetnictví použité ocenění jednotlivých aktiv a závazků. Při převodu české účetní závěrky na účetní

¹⁵³ Více v Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28

závěrku sestavenou v souladu s IFRS je možné pro účely lepšího porozumění rozdělení zisku použít i samostatný účetní výkaz změn stavu vlastního kapitálu.

6.2.2 Cizí zdroje

Přehled analytických účtů cizích zdrojů (závazků) dle závazné struktury ČÚL je prezentován v následující tabulce.

Tabulka 9: Syntetické účty závazků (cizích zdrojů)

CIZÍ ZDROJE	Synt. účet
<i>Rezervy</i>	<i>Brutto</i>
Rezervy podle zvláštních právních předpisů	451
Rezerva na důchody a podobné závazky	459
Ostatní rezervy	459
Rezerva na daň z příjmů	453
<i>Závazky</i>	<i>Brutto</i>
Závazky z obchodních vztahů *	321, 322, 325, 478, 479
Závazky - ovládající a řídící osoba *	361, 471
Závazky - podstatný vliv *	362, 472
Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení *	364, 365, 366, 367, 368, 398
Přijaté zálohy *	324, 475
Vydané dluhopisy *	241, 473, 255
Dlouhodobé směnky k úhradě **	478
Dohadné účty pasivní *	389
Jiné závazky *	372, 373, 377, 379, 474, 479
Odložený daňový závazek **	481
Závazky k zaměstnancům ***	331, 333, 479
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění ***	336, 479
Stát - daňové závazky a dotace ***	341, 342, 343, 345, 346, 347
<i>Bankovní úvěry a výpomoci</i>	<i>Brutto</i>
Bankovní úvěry *	221, 231, 232, 461
Krátkodobé finanční výpomoci ***	249

* Dlouhodobá i krátkodobá pasiva

** Pouze dlouhodobá pasiva

*** Pouze krátkodobá pasiva

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Rozdíly v účetním vykazování závazků jsou patrné především ve vykazování rezerv a podmíněných závazků. Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je tedy nutné provést následující účetní operace a testy položek cizích zdrojů:

- Prověřit, zda účetní jednotka tvoří všechny rezervy v souladu s IAS 37. Dále je nezbytné vykázt podmíněné závazky v souladu s IAS 37;¹⁵⁴
- Rozdělit účetní položky rezerv (účtová skupina 45) na dlouhodobé a krátkodobé;
- Je nutné přecenění rezerv v souladu s IAS 37 - diskontovat rezervy pomocí referenční úrokové sazby na současnou hodnotu ke konci účetního období.

Závazky jsou v souladu s IFRS, s výjimkou rezerv a podmíněných závazků, vykazovány velice podobně, jako cizí zdroje dle ČÚL. Při převodu účetní závěrky tedy ve většině případů nejsou nutné žádné další účetní operace či testy.

6.3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - VÝNOSY A NÁKLADY

Při sestavování Výkazu zisku a ztráty dle ČÚL a Výkazu o úplném výsledku za účetní období v souladu s IFRS platí obsahově podobná pravidla. Závazná struktura dle norem ČÚL je ve srovnání s minimálními požadavky IFRS na strukturu výkazů mnohem podrobnější. Struktury těchto výkazů si ale jsou obsahově velice podobné a při převodu účetní závěrky není zapotřebí výrazných úprav. V rámci nekonsolidované účetní závěrky je v souladu s IFRS nezbytné pouze vykázt zisk/ztrátu z ukončených činností odděleně jako součást ostatního úplného výsledku.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS se ve Výkazu o úplném výsledku za účetní období díky principu podvojných zápisů automaticky projeví převodem již zapříčiněné úpravy rozvahy.¹⁵⁵ Při převodu účetní závěrky je ale i tak nutná případná úprava výnosů (účtová třída 6) o možný časový

¹⁵⁴ Za použití rozhodovacího stromu pro vykáztí rezerv a podmíněných závazků v dodatku B k IAS 37. Podmíněné závazky se v souladu s IFRS vykazují v příloze účetní závěrky. IFRS, 2009, s. 1903

¹⁵⁵ Mnohé z těchto úprav měly dopad právě na výsledek hospodaření účetní jednotky původně vykázaný v souladu s ČÚL.

posun vyplývající z rozdílné definice okamžiku oprávněného účtování.¹⁵⁶ Dále je při převodu nezbytné prověřit, zda aktivace (kapitalizace) nákladů (účtová třída 5) proběhla v souladu s IFRS a zda vykázání realizovatelných finančních aktiv je v souladu s IAS 39.¹⁵⁷

¹⁵⁶ IFRS, 2009, IAS 18

¹⁵⁷ Případně v souladu s IFRS 9

7 ZÁVĚR

Cílem mé diplomové práce bylo vymezení problémových oblastí rozdílů ve vykazování účetních informací dle České účetní legislativy a v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Při zpracování jsem postupoval s přihlédnutím k základním účelům a obecným principům účetního výkaznictví.

Účetní výkaznictví podnik charakterizuje jako jeden celek především ve vztahu k vnějšímu okolí. Informace zveřejňované prostřednictvím účetního výkaznictví jsou nezbytné pro širokou skupinu interních a externích uživatelů. Za účelem zabezpečení vypovídajícího účetního výkaznictví je nezbytné nastavení všeobecně platných pravidel (norem) pro vykazování účetních informací. Trendy světových kapitálových a finančních trhů ovlivňujících mezinárodní finanční toky směřují k harmonizaci účetních zásad, pravidel a postupů používaných v jednotlivých zemích světa. Cílem je postupné sjednocení systémů účetního výkaznictví.

Česká účetní legislativa představuje zákonnou regulaci po linii běžného účetnictví a účetního výkaznictví, zatímco Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) pomocí Konceptního rámce a standardů regulují pouze účetní výkaznictví. V průběhu minulých dvaceti let Česká účetní legislativa prošla rozsáhlou reformou a české účetní výkaznictví se v mnohém přiblížilo požadavkům evropského kapitálové trhu. Přesto dnes stále přetrvává řada rozdílů jak v konceptních, tak ve specifických součástech systému účetního výkaznictví.

Součástí účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou *Výkaz o finanční situaci - rozvaha*, *Výkaz o úplném výsledku - výkaz zisku a ztráty*, *Výkaz změn vlastního kapitálu*, *Výkaz peněžních toků* a *Příloha účetní závěrky*. Účetní závěrka je dle České účetní legislativy nedílný celek tvořený stejnými výkazy a přílohou účetní závěrky, avšak *Výkaz změn vlastního kapitálu* a *Výkaz peněžních toků* nejsou povinné. Náplň výkazů je závazná a normativně daná. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) naopak kladou na rozsah účetní závěrky minimální požadavky, které ale má každá účetní jednotka povinnost vhodně rozšířit v souladu s Konceptním rámcem a souvisejícími standardy IAS/IFRS. Mezinárodní

standardsy účetního výkaznictví (IFRS) přesně stanovují podmínky, které musí být splněny pro vykazání účetních položek.

Analýzou problémových okruhů v rámci rozdílů České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsem došel k závěru, že východiskem pro oceňování aktiv a závazků je v obou účetních systémech historická cena v kombinaci s další oceňovací bází. Česká účetní legislativa nepřipouští ocenění dle současné hodnoty, jinak jsou oceňovací báze v obou účetních systémech definovány podobně. Povinnost rozlišovat dlouhodobá a krátkodobá aktiva Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) rozšiřují i na položky časového rozlišení a rezerv. Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) je za účelem správného převodu nutné provést množství účetních operací a realizovat související testy účetních položek. Správná metodika přístupu umožní správné provedení převodu účetní závěrky.

Na základě provedené analýzy jsem v rámci šesté kapitoly vytvořil obecný návod a popsal vhodnou metodiku převodu nekonsolidované účetní závěrky sestavené dle České účetní legislativy na účetní závěrku sestavenou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Aby byla účetní závěrka sestavená v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) úplná, je nezbytné ještě sestavení Výkazu změn vlastního kapitálu a Výkazu o peněžních tocích. Nutné je i rozšíření přílohy účetní závěrky o všechny vyžadované informace.

Výkaz změn vlastního kapitálu v rámci nekonsolidované účetní závěrky uživatelům prezentuje přehled změn, rozdílů z přecenění, případné výplaty dividend a rozdělení či uhrazení úplného výsledku (zisku účetního období). Výkaz o peněžních tocích je možné sestavit pomocí přímé nebo nepřímé metody a rozlišuje finanční toky z provozní, investiční a finanční činnosti účetní jednotky.

Pokud společnost splňuje definici malého nebo středního podniku, může v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) účetní výkazy sestavit

i dle IFRS SME.¹⁵⁸ V ekonomickém prostředí České republiky nezanedbatelné množství účetních jednotek po splnění zákonných povinností vykazuje svou finanční pozici a výkonnost především pro potřeby své mateřské společnosti za účelem sestavení konsolidované účetní závěrky.¹⁵⁹ Sestavení konsolidovaných účetních výkazů by mohlo být i předmětem rozšíření této práce.¹⁶⁰

Do budoucna lze předpokládat zeštíhlení zákonů České účetní legislativy upravujících české účetnictví, které bude doprovázeno regulací účetního výkaznictví prostřednictvím rozšířených účetních standardů. Lze předpokládat i další vývoj Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a postupné sjednocování účetního výkaznictví na mezinárodní úrovni.

¹⁵⁸ „International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities“ - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky; představují do jisté míry zjednodušené IAS/IFRS.

¹⁵⁹ Problematikou konsolidace účetních výkazů se zabývají specifické standardy IAS/IFRS. Příprava či sestavení konsolidované účetní závěrky nebylo cílem této práce.

¹⁶⁰ § 23, 23a a 23b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů upravuje povinnost a způsob konsolidace účetních výkazů v souladu s ČÚL s účinností od 1. ledna 2010.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Monografické publikace

- [1] BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha: Aspi, 2008.
ISBN 978-80-7357-366-9
- [2] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *IFRS – official pronouncements as issued at 1 January 2009*. Londýn: IASC Foundation Publication Department, 2009. ISBN 978-1-905590-90-2
- [3] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Polygon, 2008. ISBN 978-80-7273-152-7
- [4] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví - Světový koncept*. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7
- [5] KRUPOVÁ, L. *IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0
- [6] PASEKOVÁ, M. *Účetní výkazy v praxi*. Praha: Kernberg Publishing, 2007.
ISBN 978-80-903962-6-5
- [7] PROCHÁZKOVÁ, D., VLACH, P. *Vzorový účtový rozvrh rozvaha a výsledovka 2009*. Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 2009. ISBN 978-80-7208-724-2
- [8] SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy - 2010 postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: ANAG, 2010.
ISBN 978-80-7263-578-8

Periodické publikace

- [9] Auditor: časopis Komory auditorů České republiky. Mělník: Wendy, s.r.o., 2000- .
Vychází 10x ročně. ISSN 1210-9096
- [10] Účetnictví. Praha: Europrint, a.s., 1953- . Vychází měsíčně. ISSN 0139-5661

Odborné publikace

- [11] SKÁCELÍK, M. *IFRS 9 – První fáze nahrazení standardu IAS 39 pro finanční nástroje*. Auditor: časopis Komory auditorů České republiky 2010, č. 2, s. 19-23.

- [12] VOMÁČKA, V., ZELENÝ, M., KOPECKÝ, M. Význam volby komponentního přístupu a zohlednění zbytkové hodnoty majetku v českém účetnictví. *Účetnictví*, 2010, č. 3, s. 49-53.
- [13] VOMÁČKOVÁ, H. Vlastní kapitál a přeceňování v českém finančním účetnictví. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*, 2010, č. 4, s. 23-26.

Internetové zdroje

- [14] Ministerstvo financí České republiky, 2006. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou*. [online]. 2010 [cit. 2010-02-15] Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>
- [15] *Stránky neziskové organizace IASB*. [online]. 2010. Dostupné z WWW: <<http://www.iasb.org>>
- [16] *Stránky společnosti Ernst & Young, s.r.o.* [online]. 2010. Dostupné z WWW: <www.ey.com>
- [17] *Stránky společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.* [online]. 2010. Dostupné z WWW: <www.pwc.com> a <www.pwcinform.pwc.com>

Legislativa

- [18] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- [19] Nařízení Komise (ES) č. 800/2008, ze dne 6. srpna 2008, kterým se v souladu s články 87 a 88 Smlouvy o ES prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné se společným trhem (obecné nařízení o blokových výjimkách).
- [20] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [21] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění.
- [22] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

SEZNAM SCHÉMAT A TABULEK

Seznam schémat

- Schéma 1: Přehled struktury a procesu přípravy (schvalování) IFRS
- Schéma 2: Kvalitativní charakteristiky IFRS
- Schéma 3: Klasifikace a ocenění finančních aktiv dle IFRS 9
- Schéma 4: Struktura vlastního kapitálu a úplný výsledek hospodaření

Seznam tabulek

- Tabulka 1: Přehled rozdílů ve vykazování dlouhodobých nehmotných aktiv dle IFRS a České účetní legislativy
- Tabulka 2: Následné ocenění finančních nástrojů dle IFRS
- Tabulka 3: Syntetické účty dlouhodobého nehmotného majetku
- Tabulka 4: Syntetické účty dlouhodobého hmotného majetku
- Tabulka 5: Syntetické účty finančního majetku
- Tabulka 6: Syntetické účty pohledávek
- Tabulka 7: Syntetické účty zásob
- Tabulka 8: Syntetické účty vlastního kapitálu
- Tabulka 9: Syntetické účty závazků (cizích zdrojů)

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

Zkratka	Český termín	Anglický termín
ČÚS	České účetní standardy	Czech Accounting Standards (CAS)
ČÚL	Česká účetní legislativa	Czech Accounting Legislation
EU	Evropská unie	European Union
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy	International Accounting Standards Board
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy	International Accounting Standards Committee
IAS	Mezinárodní účetní standardy	International Financial Standards
IASCF	Nadace Výboru pro Mezinárodní účetní standardy	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	International Financial Reporting Standards
SIC	Stálý interpretační výbor	Standing Interpretations Committee
GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy	Generally Accepted Accounting Principles

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č.1: Přehled Českých účetních standardů pro podnikatele

Příloha č.2: Směrná účtová osnova dle ČÚL

Příloha č.3: Vzorová rozvaha dle ČÚL

Příloha č.4: Vzorový výkaz zisku a ztráty dle ČÚL

Příloha č.5: Přehled standardů v souboru IFRS platný k 1. lednu 2009

Příloha č.6: Vzorový příklad rozvahy dle IFRS

Příloha č.7: Vzorový příklad výkazu zisku a ztráty dle IFRS

Příloha č.8: Vzorový příklad Přehledu o finančních tocích dle IFRS

Příloha č.1: Přehled Českých účetních standardů pro podnikatele

Číslo ČÚS	Název ČÚS
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	<i>zrušen</i>
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Příloha č.2: Směrná účtová osnova dle České účetní legislativy

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy

51 – Služby

52 – Osobní náklady

53 – Daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

56 – Finanční náklady

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

58 – Mimořádné náklady

59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti

62 – Aktivace

64 – Jiné provozní výnosy

66 – Finanční výnosy

68 – Mimořádné výnosy

69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

70 – Účty rozvahné

71 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Zdroj: Vyhláška č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Příloha č.3: Vzorová rozvaha dle České účetní legislativy

ROZVAHA

(v celých tisících Kč)

ke dni

Název účetní jednotky

IČ

Sídlo účetní jednotky

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007				
	4. Ocenitelná práva	008				
	5. Goodwill	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013				
B. II. 1.	Pozemky	014				
	2. Stavby	015				
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016				
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023				
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstatný vliv	027				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031				
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032				
C. I. 1.	Materiál	033				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
	6. Dohadné účty aktivní	045				
	7. Jiné pohledávky	046				
	8. Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048				
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049				
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
	6. Stát - daňové pohledávky	054				
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055				
	8. Dohadné účty aktivní	056				
	9. Jiné pohledávky	057				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058				
C. IV. 1.	Peníze	059				
	2. Účty v bankách	060				
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063				
D. I. 1.	Náklady příštích období	064				
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066				

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067		
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068		
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069		
A. I. 1.	Základní kapitál	070		
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079		
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080		
	2. Statutární a ostatní fondy	081		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085		
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086		
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102		

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103		
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104		
	2. Závazky - ovládající a řídící osoba	105		
	3. Závazky - podstatný vliv	106		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
	5. Závazky k zaměstnancům	108		
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109		
	7. Stát - daňové závazky a dotace	110		
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	111		
	9. Vydané dluhopisy	112		
	10. Dohadné účty pasivní	113		
	11. Jiné závazky	114		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	117		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119		
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120		
	2. Výnosy příštích období	121		

Datum:

Podpis statutárního orgánu nebo fyzické
osoby, která je účetní jednotkou:

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Příloha č.4: Vzorový výkaz zisku a ztráty dle ČÚL

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

(v celých tisících Kč)

Název účetní jednotky

ke dni

IČ

Sídlo účetní jednotky

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03		
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04		
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05		
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09		
B. 2.	Služby	10		
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11		
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12		
C. 1.	Mzdové náklady	13		
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15		
C. 4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19		
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22		
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)]	48		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49		
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52		
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61		

Datum:

Podpis statutárního orgánu nebo fyzické
osoby, která je účetní jednotkou:

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Příloha č.5: Přehled standardů v souboru IFRS platný k 1. lednu 2009

I. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS	
IFRS 1	První aplikace Mezinárodních standardu účetního výkaznictví
IFRS 2	Platby akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejnění
IFRS 8	Provozní segmenty
II. Mezinárodní standardy - IAS	
IAS 1	Prezentace účetních výkazů
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kurzu cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidované a separátní účetní výkazy
IAS 28	Investice do přidružených podniku
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Účasti ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje: prezentace
IAS 33	Zisk na akcii

IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009.

V listopadu 2009 byla publikována první část nového standardu, IFRS 9 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, který do počátku roku 2013 postupně nahradí stávající IAS 39.

Příloha č.6: Vzorový příklad rozvahy dle IFRS

Název účetní jednotky:

Výkaz o finanční situaci podniku ke konci období

(v celých tisících Kč)

AKTIVA	Běžné účetní období	Minulé účetní období
DLOUHODOBÁ AKTIVA		
Pozemky, budovy a zařízení		
Goodwill		
Ostatní nehmotná aktiva		
Investice v přidružených podnicích		
Realizované investice		
KRÁTKODOBÁ AKTIVA		
Zásoby		
Obchodní pohledávky		
Ostatní krátkodobá aktiva		
Peníze a peněžní ekvivalenty		
AKTIVA CELKEM		
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	Běžné účetní období	Minulé účetní období
VLASTNÍ KAPITÁL		
Základní kapitál		
Nerozdělené zisky		
Ostatní složky vlastního kapitálu (ostatní rezervní fondy)		
Menšinový podíl		
DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY		
Dlouhodobé půjčky		
Odložená daň		
Dlouhodobé rezervy		
KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY		
Obchodní a jiné závazky		
Krátkodobé půjčky		
Krátkodobá část dlouhodobých půjček		
Splatná daň		
Krátkodobé rezervy		
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY CELKEM		

Datum výkazu:

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009 – IAS 1. Účetní jednotka ve výkazu dále musí uvést, zda se jedná o konsolidovaný či nekonsolidovaný účetní výkaz.

Příloha č.7: Vzorový příklad výkazu zisku a ztráty dle IFRS

Název účetní jednotky:

Výkaz o úplném výsledku za účetní období - druhové členění

(v celých tisících Kč)

Výkaz zisku ztráty:	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Tržby		
Náklady na prodej		
Hrubá marže		
Ostatní výnosy		
Odbytové náklady		
Administrativní náklady		
Ostatní náklady		
Finanční náklady		
Zisk před zdaněním		
Daň ze zisku		
Zisk za období - pokračující činnost		
Ztráta za období - ukončená činnost		
ZISK ZA OBDOBÍ		
Ostatní úplný výsledek:		
Realizovatelná finanční aktiva		
Zisk z přecenění majetku		
Aktuárské zisky/ztráty z definovaných plánů penzijních požitků		
Daň ze zisku vztahující se ke komponentám ostatního úplného výsledku		
Ostatní úplný výsledek po zdanění		

Datum výkazu:

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009 – IAS 1. Účetní jednotka ve výkazu dále musí uvést, zda se jedná o konsolidovaný či nekonsolidovaný účetní výkaz. Konsolidovaný výkaz finanční situace podniku obsahuje i informace o zisku dceřiných a přidružených společností, případně i o menšinovém vlastnickém podílu.

Příloha č.8: Vzorový příklad Přehledu o finančních tocích dle IFRS

Název účetní jednotky:

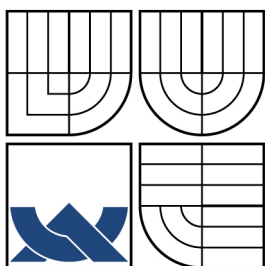
Přehled o peněžních tocích - nepřímá metoda

(v celých tisících Kč)

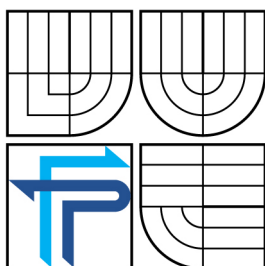
Provozní činnost	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Zisk před zdaněním		
Odpisy		
Kurzové zisky/ztráty		
Úrokové výnosy (investment income)		
Úrokové náklady		
Zvýšení/snížení obchodních a jiných pohledávek		
Zvýšení/snížení zásob		
Zvýšení/snížení obchodních závazků		
Peněžní prostředky tvořené z provozních operací		
Placené úroky		
Placené daně		
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	a	a
Investiční činnost	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Platba za nákup dceřiné společnosti		
Nákup pozemků, budov a zařízení		
Výtěžek z prodeje zařízení		
Přijaté úroky		
Přijaté dividendy		
Čistý peněžní tok z investiční činnosti	b	b
Financování	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Výtěžek z emise akcií		
Výtěžek z dlouhodobých půjček		
Platba závazků z fin. leasingu		
Placené dividendy		
Čistý peněžní tok z financování	c	c
Změna peněžních prostředků	a+b+c	a+b+c
Peněžní prostředky na počátku období		
Peněžní prostředky na konci období		

Datum výkazu:

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009 – IAS 7. Účetní jednotka ve výkazu dále musí uvést, zda se jedná o konsolidovaný či nekonsolidovaný účetní výkaz.



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUT OF ECONOMICS

PROBLÉMY VYPLÝVAJÍCÍ Z ROZDÍLŮ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

PROBLEMS DERIVED FROM DIFFERENCES BETWEEN CZECH ACCOUNTING LAW
AND IFRS

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

BC. VRATISLAV ČECH, MBA

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

ING. MICHAELA BERANOVÁ, PH.D.

BRNO 2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Čech Vratislav, Bc., MBA

Podnikové finance a obchod (6208T090)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Problémy vyplývající z rozdílů české účetní legislativy a IFRS

v anglickém jazyce:

Problems Derived from Differences between Czech Accounting Law and IFRS

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíl diplomové práce

Teoretická východiska vykazování účetních informací

Vykazování účetních informací dle české účetní legislativy

Vykazování účetních informací dle IFRS

Analýza problémových okruhů v rámci rozdílů české účetní legislativy a IFRS

Návrh vhodné metodiky převodu účetní závěrky sestavené dle české účetní legislativy na účetní závěrku v souladu s IFRS

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. 1. vyd. Praha: Aspi, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. vyd. Praha: Bova Polygon, 2008. 418 s. ISBN 978-80-7273-152-7.
- KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví - Světový koncept. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
- KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- PASEKOVÁ, M. Účetní výkazy v praxi. 1.vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 210 s. ISBN 978-80-903962-6-5.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2009/2010.

L.S.

Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 31.03.2010

Abstrakt

Předmětem práce *Problémy vyplývající z rozdílů české účetní legislativy a IFRS* je analýza rozdílů ve vykazování účetních informací dle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). První část práce přibližuje teoretická východiska účetního výkaznictví a obecné požadavky na něj kladené. V druhé části jsou odděleně popsány základy účetního výkaznictví dle České účetní legislativy a IFRS. Třetí a nejrozsáhlejší část práce je věnována analýze konkrétních rozdílů a problémům z nich vyplývajících. Práce může sloužit jako návod pro vytvoření převodu účetní závěrky.

Abstract

Object of the thesis *Problems Derived from Differences between Czech Accounting Law and IFRS* is to analyze differences in financial reporting according to the Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards (IFRS). First part of the thesis concentrates on theoretical grounds and general requirements of financial reporting. The second part separately describes fundamentals of financial reporting based on Czech Accounting Standards and IFRS. Third and the most extensive part of the thesis is devoted to an analysis of specific differences and derived problems. The thesis can serve as a guideline to creating a financial reporting transfer bridge.

Klíčová slova

Účetní výkaznictví, Česká účetní legislativa, ČÚL, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IFRS, Koncepční rámec, rozdíly.

Key words

Financial reporting, Czech accounting legislation, CAS, International Financial Reporting Standards, IFRS, Conceptual framework, differences.

Bibliografická citace

ČECH, V. *Problémy vyplývající z rozdílů české účetní legislativy a IFRS*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2010. 89 s. Vedoucí diplomové práce
Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Problémy vyplývající z rozdílů české účetní legislativy a IFRS* vypracoval samostatně pod vedením Ing. Michaely Beranové, Ph.D. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 25. května 2010

podpis autora

Poděkování

Rád bych poděkoval vedoucí mé diplomové práce Ing. Michaele Beranové, Ph.D. za odborné konzultace a cenné rady, které mi během zpracování práce poskytla.

Obsah

1 ÚVOD A CÍL DIPLOMOVÉ PRÁCE	10
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ.12	
2.1 OBECNÉ KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNICTVÍ.....	13
2.2 REGULACE ÚČETNICTVÍ	13
2.3 OBECNÉ MODEL Y ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ	14
2.4 HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	16
3 VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ PODNIKŮ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	17
3.1 ZÁKLADY ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	17
3.2 HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ V EVROPSKÉ UNII	18
3.3 FINANČNÍ VÝKAZY DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	20
3.4 SOUHRN CHARAKTERISTIK ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	20
4 VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ DLE IFRS	23
4.1 KONCEPČNÍ RÁMEC	23
4.2 IAS/IFRS.....	24
4.3 ZÁKLADNÍ VÝCHODISKA ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS	25
4.3.1 Princip časového rozlišení (Accrual Basis).....	25
4.3.2 Předpoklad trvání podniku (Going Concern)	26
4.4 KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS	26
4.4.1 Srozumitelnost.....	27
4.4.2 Srovnatelnost.....	27
4.4.3 Spolehlivost.....	27
4.4.4 Relevance – věcnost.....	28
4.4.5 Omezení kvalitativních charakteristik.....	29
4.5 ZÁKLADNÍ PRVKY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	31
4.6 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IFRS	32
5 ANALÝZA PROBLÉMOVÝCH OKRUHŮ V RÁMCI ROZDÍLŮ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS	34
5.1 ZÁKLADNÍ SROVNÁNÍ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS.....	34
5.2 VYKAZOVÁNÍ POLOŽEK ROZVAHY A VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY.....	36
5.3 OCEŇOVÁNÍ ZÁKLADNÍCH PRVKŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	36
5.4 ROZLIŠOVÁNÍ KRÁTKODOBÝCH A DLOUHODOBÝCH AKTIV A ZÁVAZKŮ	37
5.5 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV A ZÁVAZKŮ	39
5.6 AKTIVA.....	40
5.6.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	41
5.6.2 Dlouhodobý hmotný majetek	47
5.6.3 Finanční majetek a pohledávky	52
5.6.4 Zásoby	61
5.7 PASIVA	62
5.7.1 Vlastní kapitál	63

5.7.2 Cizí zdroje	64
5.8 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - VÝNOSY A NÁKLADY	66
5.8.1 Výnosy	67
5.8.2 Výpůjční náklady	69
6 NÁVRH VHODNÉ METODIKY PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SESTAVENÉ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU V SOULADU S IFRS	70
6.1 AKTIVA.....	70
6.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	71
6.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek	72
6.1.3 Finanční majetek a pohledávky.....	74
6.1.4 Zásoby	77
6.2 PASIVA	77
6.2.1 Vlastní kapitál	78
6.2.2 Cizí zdroje	79
6.3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - VÝNOSY A NÁKLADY	80
7 ZÁVĚR.....	82
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	85
SEZNAM SCHÉMAT A TABULEK.....	87
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	88
SEZNAM PŘÍLOH.....	89

1 ÚVOD A CÍL DIPLOMOVÉ PRÁCE

Ve světle probíhající celosvětové globalizace se již většina velkých společností¹ neobejde bez účasti na mezinárodních finančních trzích. V důsledku toho stále více účetních výkazů podléhá zkoumání zahraničních investorů a úzce související kontrole mezinárodních kapitálových trhů. V tomto prostředí neustále se zvětšujícího objemu ekonomických dat, proudících přes hranice jednotlivých států, vyvstává potřeba jednotných pravidel účetního výkaznictví pro zaručení adekvátního a především efektivního srovnání výkonnosti jednotlivých společností působících na mezinárodních trzích. Vzhledem k oddělenému vývoji velkého počtu národních účetních systémů však existuje mnoho rozdílů v požadavcích kladených na účetní výkaznictví na národní úrovni.

Potřeba jednotných mezinárodních pravidel účetního výkaznictví je patrná již několik desetiletí. Nicméně až na přelomu tisíciletí byla zaznamenána větší snaha o sbližování závažných rozdílů mezi účetními systémy uznávanými na světových finančních trzích. V průběhu posledních deseti let snaha o sblížení účetních systémů a účetního výkaznictví přerostla v cíl všechny rozdíly odstranit a vytvořit tak jediná celosvětově platná pravidla účetního výkaznictví. V současné době existují dva významné soubory nadnárodně uznávaných účetních koncepcí², které tvoří potřebný základ pro rodící se mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Vývoj účetního výkaznictví v rámci Evropské unie výrazně ovlivnilo rozhodnutí Evropské komise o povinnosti všech společností registrovaných na evropských burzách vyhotovovat a prezentovat účetní výkazy v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Tímto rozhodnutím bylo definitivně nastartováno postupné legislativní sbližování národních účetních systémů zemí Evropské unie s těmito standardy. Při převodu účetních výkazů sestavených dle národních norem

¹ Velký podnik je definován v souladu s Nařízením Komise (ES) č. 800/2008, jako podnik nesplňující definici malých a středních podniků uvedenou v příloze I tohoto nařízení.

² Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IAS/IFRS a americké účetní zásady a pravidla - US GAAP

a pravidel do požadovaného mezinárodního formátu však stále setrvává množství nesjednocených oblastí, kterým se společnosti musí podrobně věnovat.

V České republice již několik let pokračuje sbližování Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a České účetní legislativy. Přestože základní předmětné zásady si již jsou do jisté míry navzájem blízké, i nadále přetrvávají významné rozdíly v podrobné aplikaci jednotlivých oblastí účetního výkaznictví. Tyto rozdíly by ve svém důsledku mohli mít nezanedbatelný dopad na celkovou účetní závěrku a tím zkreslit na mezinárodních trzích vykazovanou finanční pozici účetní jednotky.

Cílem mé diplomové práce je vymezení problémových oblastí rozdílů ve vykazování účetních informací dle České účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Na základě provedené analýzy bude vytvořen obecný návod a popsána vhodná metodika převodu nekonsolidované účetní závěrky sestavené dle České účetní legislativy na účetní závěrku sestavenou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Dílčím cílem práce je při zpracování postupovat s přihlédnutím k základním účelům a obecným principům účetního výkaznictví.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Účetnictví je možné charakterizovat jako „uzavřenou vnitřně uspořádanou soustavu informací, pomocí níž se v peněžní jednotce zjišťuje, měří a hodnotí hospodářská činnost účetní jednotky.“³ Úkolem účetnictví je tedy zachytit stav majetku k určitému datu a pohyb kapitálu a výsledku hospodaření za dané období. Cílem účetnictví je všem jeho uživatelům podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky potřebné pro soustavnou manažerskou (vnitropodnikovou) činnost a pro účetní výkaznictví.

Účetní výkaznictví, v odborných publikacích často označováno jako finanční výkaznictví, účetní jednotku charakterizuje jako jeden celek především ve vztahu k vnějšímu okolí. Informace zveřejňované prostřednictvím účetního výkaznictví jsou nezbytné pro širokou skupinu uživatelů včetně stávajících i potenciálních investorů. Pro správnou a tedy nezkreslenou interpretaci výkonnosti ekonomické činnosti a finanční pozice podniku je nezbytné, aby na základě účetnictví sestavené finanční výkazy podniku byly srozumitelné a především srovnatelné s finančními výkazy předchozích období a s finančními výkazy ostatních společností.

Hlavní skupiny uživatelů účetních výkazů (účetní závěrky) lze obecně identifikovat jako:

- **Interní uživatelé:** vlastníci (investoři), management, zaměstnanci;
- **Externí uživatelé:** věřitelé, dodavatelé, zákazníci, státní orgány, potenciální investoři (kapitálové trhy).

³ Paseková, 2007, s. 7

2.1 OBECNÉ KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNICTVÍ

Dle současného trendu mezinárodního účetnictví lze za nejdůležitější obecné kvalitativní charakteristiky, které jsou podstatou celého účetního výkaznictví, považovat následující:

- *Srozumitelnost*;
- *Relevance* – závažnost, včasnost, objektivnost;
- *Spolehlivost* – nestrannost, hodnověrnost;
- *Srovnatelnost*.

Jak historie opakovaně ukázala, není možné účetní výkaznictví ponechat na úsudku jednotlivých podnikatelských subjektů a očekávat splnění všech kvalitativních požadavků. Za účelem zabezpečení vypovídajícího účetního výkaznictví je tedy nezbytné nastavení všeobecně platných pravidel pro vykazování účetních informací. Je nutné, aby formální podoba a především věcná náplň účetních výkazů byla normativně či jinak upravena minimálně na národní úrovni.

2.2 REGULACE ÚČETNICTVÍ

Usměrňování účetního výkaznictví se v různých zemích světa realizuje odlišnými způsoby a v různém rozsahu. Ve velikém množství různých modelů regulace lze identifikovat dva extrémy.⁴ Prvním je případ, kdy národní účetnictví je plně podřízeno daňovým účelům. Regulaci provádí stát na základě schválených zákonných norem a regulováno je přednostně běžné účetnictví. Regulace se v tomto případě soustředí na účetní zobrazení jednotlivých ekonomických jevů, přesně stanovuje metodické postupy účtování a předurčuje obsah jednotlivých účtů. Tyto účty pak slouží jako podklad pro normativně určené sestavení finančních výkazů. Nejvyšší úroveň tohoto druhu regulace závazně předurčuje i názvy a čísla jednotlivých účtů, které je každá účetní jednotka povinna používat. Obecně lze v tomto případě říci, že co není zakotveno v zákonné normě, není platné a tudíž nelze aplikovat. Hlavní výhodou systémů založených na právních normách je jejich jednoznačnost. Nevýhodou pak neschopnost

⁴ Kovanicová, 2005

právního systému pružně reagovat na případné legislativní nedostatky. V procesu schvalování nemají hlavní slovo odborníci či zástupci z praxe, ale různé zájmové skupiny, čímž je tvorba norem pro regulaci příliš vzdálena praktickým účetním zkušenostem. Navíc, platnost každé právní normy je omezena hranicemi daného státu a tím se finanční výkazy sestavené v jedné zemi často stávají nesrovnatelnými s výkazy ostatních zemí.

Druhým extrémem je model regulace na základě účetních standardů, které jsou vydávány mimo rámec zákona. Účetní standardy je tedy možné průběžně a dle potřeby aktualizovat. Tyto standardy představují ucelený soubor všeobecně platných zásad, pravidel a účetních postupů vycházejících z praxe. Standardy jsou zpravidla vytvářeny a následně přijaty všeobecně platným rozhodnutím spravujícího profesního orgánu, zpravidla neziskové organizace. Rozhodnutí jsou vždy přijímána s přihlédnutím na doporučení odborné veřejnosti. Ochota účetních jednotek spolupracovat při vytváření účetních standardů vychází z prvotního cíle účetnictví, a sice prostřednictvím účetních výkazů podat věrný a poctivý obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku a o jeho schopnosti vytvářet hodnoty. Výhodou tohoto modelu regulace je především jeho pružnost věcně reagovat na podněty vycházející z praxe. Nevýhodou pak určitý prostor pro manipulaci účetnictví v oblastech nepokrytých konkrétním standardem a nejednotnost použitých účetních metod jednotlivých účetních jednotek.

2.3 OBECNÉ MODELY ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ

Celosvětově v současné době existuje mnoho účetních systémů s odlišnými principy i požadavky účetního výkaznictví. Tyto systémy jsou výsledkem působení odlišných tradic, zvyklostí a legislativně/ekonomických prostředí, případně i začleněním do širšího hospodářského seskupení. Ve světě běžné přístupy k regulaci účetního výkaznictví lze rozčlenit na čtyři modely:⁵

⁵ Kovanicová, 2005

- **Anglosaský model**

Regulaci účetnictví v anglosaském modelu obstarávají profesionální instituce a probíhá na bázi zvykového práva. Účetní výkaznictví je založeno na regulaci pomocí účetních standardů, není tedy nijak deformováno daňovými hledisky a je schopné pružně reagovat na potřeby uživatelů účetního výkaznictví i kapitálového trhu. Na počátku nového tisíciletí jsme ale především u veřejně obchodovatelných účetních jednotek byli svědky manipulace účetních výkazů, které zapříčinily nemalé problémy na celosvětovém kapitálovém trhu. Země, ve kterých se tento model používá jsou například USA a Velká Británie.

- **Kontinentální model**

Účetní výkaznictví je regulováno právními normami a je částečně podřízeno daňovým zákonům a obchodnímu právu. Nemusí tedy ve svém důsledku podávat natolik věrný obraz účetní jednotky jako anglosaský model, ale normou stanovená přesná pravidla více zamezují záměrné manipulaci účetních výkazů. Tento model regulace účetního výkaznictví je používán např. v kontinentální Evropě a Japonsku.

- **Jihoamerický model**

Vzhledem k vysoké míře inflace se v některých zemích vyvinul model inflačního účetnictví, který ve finančních výkazech zohledňuje i inflaci. Účetní výkaznictví slouží především pro potřeby státu a vyznačuje se značnou uniformitou daňových a finančních výkazů. Tento model regulace účetního výkaznictví používá většina států Jižní Ameriky.⁶

- **Smíšený model**

Zahrnuje zbytek zemí, především těch jejichž účetnictví je ovlivněno postupným přechodem od centrálně plánovaných ekonomik k tržně orientovanému hospodářství; např. země bývalého Sovětského svazu a Česká republika. V tomto modelu se prolínají prvky podřízenosti daňovému účetnictví s prvky převážně anglosaského modelu.

⁶ Vykazování v hyperinflačních podmínkách není v podmínkách české ekonomiky v současné době aplikovatelné. ČÚL tedy ani žádná specifická ustanovení v této oblasti neobsahuje. Podrobně se však touto problematikou zabývá IFRS prostřednictvím IAS 29.

2.4 HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V podmínkách sílící celosvětové globalizace již není řízení či regulování účetního výkaznictví na národní úrovni postačující. Trendy světových kapitálových a finančních trhů ovlivňujících mezinárodní finanční toky směřují k harmonizaci účetních zásad, pravidel a postupů používaných v jednotlivých zemích světa. Cílem celosvětové harmonizace je postupná konvergence (sjednocení) systémů účetního výkaznictví. Dle mnohých odborníků lze do budoucna předpokládat zeštíhlení zákonů upravujících účetnictví, které bude doprovázeno regulací prostřednictvím národních účetních standardů. Dále lze předpokládat další postupné věcné přibližování těchto národních standardů ke standardům účetního výkaznictví jako jsou *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví* (International Financial Reporting Standards - dále jen IFRS) či v USA *Všeobecně uznávané účetní principy* (United States Generally Accepted Accounting Principles - dále jen US GAAP), které jsou v současné době již mezinárodně uznávané.

3 VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ PODNIKŮ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

ČÚL představuje národní účetní systém, který je založený na zákonných normách (pravidlech). V průběhu minulých dvaceti let prošel rozsáhlou reformou a účetnictví již není obecně chápáno jako pasivní záznam účetních případů za účelem stanovení základu pro výpočet daně z příjmů. V mnohém se české účetní výkaznictví přiblížilo požadavkům světového kapitálového trhu. České účetní výkaznictví je regulováno Ministerstvem financí České republiky. Forma a obsah účetního vykazování jsou dány nejen českými legislativními pravidly a požadavkem na plný soulad i s dalšími normami českého právního řádu, ale i pravidly a obsahem evropské legislativy.

3.1 ZÁKLADY ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Hlavními pilíři české účetní legislativy jsou:

- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů, který je obecně platnou legislativní normou s celostátní platností. Zákon o účetnictví obsahuje úpravu účetních metod a výkaznictví pro veškeré účetní jednotky na území státu.⁷
- **Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník**, ve znění pozdějších předpisů, upravuje postavení podnikatelů, obchodní závazkové vztahy, jakož i některé jiné vztahy s podnikáním související.
- **Soubor vyhlášek** pak dotváří českou účetní legislativu pro jednotlivé typy účetních jednotek. Pro podnikatele je nejvýznamnější prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví - vyhláška č. 500/2002 Sb.
- **České účetní standardy (dále jen ČÚS)**, jejichž cílem je v souladu zákona o účetnictví a doplňujících vyhlášek stanovit základní postupy a metody účtování. Pro podnikatele jsou důležité především ČÚS 001 až 023 jejichž přehled je uveden v příloze č.1.⁸

⁷ § 1 odst. 2, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁸ Svatošová, Trávníčková, 2010

- **Daňové a další předpisy.** Pro podnikatele je důležitá především příloha č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., která legislativně upravuje směrnou účtovou osnovu konstruovanou na úrovni tříd a účtových skupin. Směrná účetní osnova tvoří *přílohu č.2*.

Zatímco zákon o účetnictví je společný všem účetním jednotkám vymezených tímto zákonem, vyhlášky a ČÚS jsou již určeny specifickým typům účetních jednotek. Vzhledem k tomu, že ČÚL je určena i velmi malým účetním jednotkám jako jsou živnostníci, či nevýdělečné organizace, je nezbytné, aby byl legislativní text v nejvyšší možné míře srozumitelný a jednoznačný.

3.2 HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ V EVROPSKÉ UNII

Česká republika jako členský stát podléhá požadavkům předpisů Evropské unie (dále jen EU) a z nich plynoucích závazků. Mezi tyto požadavky patří povinnost na základě směrnice či nařízení EU zapracovat různá evropská ustanovení do českého právního řádu. Evropské hospodářské společenství již na základě tzv. Římské smlouvy usiluje o spojení evropských zemí za účelem hospodářského a sociálního pokroku a potažmo tím i účetního výkaznictví všech členských států. V této oblasti již byly vypracovány tři směrnice (direktivy):⁹

- **Čtvrtá direktiva** Evropského společenství (1978) – obecný základ účetnictví zemí EU v podobě všeobecně uznávaných účetních zásad, které měli zajistit alespoň v nezbytně nutné míře srovnatelnost účetních výkazů podniků z různých členských států. Značným nedostatkem byla veliká míra práva volby s příliš velkým množstvím variantních řešení.
- **Sedmá direktiva** Evropského společenství (1983) – upravuje oblast konsolidovaných výkazů společností působících v členských státech.
- **Osmá direktiva** Evropského společenství (1984) – reguluje audit účetních výkazů.

⁹ Kovanicová, 2005

Tyto směrnice byly v průběhu let několikrát doplněny a upraveny, ale opravdový zlom v pojetí harmonizace účetního výkaznictví EU nastal upuštěním od návrhu vytvoření evropské profesní instituce pro tvorbu evropských účetních standardů, které se měli v kvalitě a využitelnosti vyrovnat již světově zavedených IFRS a US GAAP. V průběhu roku 2000 EU dovršila tento významný obrat vydáním tzv. komuniké Evropské komise „*Strategie finančního výkaznictví EU: cesta vpřed*“.¹⁰ Tento dokument členskými zeměmi EU doporučoval, aby všechny společnosti registrované na evropských burzách nejpozději do roku 2005 sestavovali své konsolidované účetní výkazy dle již ve světě uznávaného souboru účetních standardů, v té době označovaných jako International Financial Standards (IAS).¹¹ V roce 2002 toto doporučení nabylo podoby nařízení Evropského parlamentu a Rady. Komuniké z roku 2000 obsahovalo i další doporučení členskými zeměmi EU, a sice aby do svých národních účetních systémů v co nejvyšší možné míře zabudovávaly řešení obsažená v IAS/IFRS, tedy doporučení rozšířit aplikaci těchto mezinárodních účetních standardů i na individuální účetní výkazy ostatních společností.

V rámci ČÚL jsou nařízení a doporučení EU nejvíce patrná v §23a zákona o účetnictví: „*konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství*“ a dále pak v §19: „*účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství*.“

ČÚL stále zůstává do určité míry podřízená účetnímu zobrazení z hlediska daňových účelů a právního náhledu a to i přes dosavadní snahu EU se v oblasti účetního výkaznictví přiblížit IFRS.

¹⁰ „EU Financial Reporting Strategy“ the Way Forward

¹¹ Nyní označované jako IAS/IFRS nebo souhrnně IFRS.

3.3 FINANČNÍ VÝKAZY DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Účetní závěrka je dle ČÚL nedílný celek, který tvoří:¹²

- **Rozvaha (balance)**; vzorová rozvaha v plném rozsahu v příloze č.3.
- **Výkaz zisku a ztráty**; od roku 2003 ČÚL umožňuje dvojí zpracování, a sice dle druhového a nově i dle účelového členění.¹³ V českém podnikatelském prostředí je více využíván výkaz uspořádaný dle druhového členění, jehož vzorový příklad je v plném rozsahu znázorněn v příloze č.4.
- **Příloha**, která vysvětluje a doplňuje informace v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.¹⁴
- Může zahrnovat i **přehled o peněžních tocích**¹⁵ (přímá nebo nepřímá metoda) nebo **přehled o změnách vlastního kapitálu**¹⁶.

Dle zákona o účetnictví jsou všechny účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny, v určitých případech zároveň i v měně cizí.¹⁷ Účetní jednotky jsou dále povinny vést účetnictví v českém jazyce. Účetní doklady mohou být vyhotoveny v cizím jazyce, ale musí být splněna podmínka srozumitelnosti.¹⁸ Zákon o účetnictví dále pro malé účetní jednotky umožňuje zpracování finančních výkazů ve zjednodušeném rozsahu vynecháním položek označených arabskými číslicemi ve výkazech v plném rozsahu.¹⁹

3.4 SOUHRN CHARAKTERISTIK ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Cíl účetní závěrky je v ČÚL vymezen nepřímo, a sice požadavkem na vedení účetnictví tak, „aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz

¹² § 18 odst. 1, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹³ Krupová, 2009

¹⁴ Náležitosti přílohy účetní závěrky jsou uvedeny v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ § 40-43 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹⁶ § 44 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹⁷ Více § 24 odst. 7, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁸ § 4 odst. 12 a 13, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ § 13a a 18 odst. 3, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“²⁰. Zákonem je také vymezen obsah výroční zprávy, který je pro vybrané účetní jednotky závazný. Cílem výroční zprávy je informovat o vývoji činnosti účetní jednotky a o její současné ekonomické situaci vyčerpávajícím, vyváženým a komplexním způsobem.²¹

Princip časového rozlišení nákladů a výnosů je v rámci ČÚL rovněž zakotven v zákoně o účetnictví. Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, by se dle tohoto zákona měli účtovat do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou se však účtovat i v účetním období, v němž byly zjištěny.²²

Předpoklad trvání podniku, nebo-li “Going concern“, je nepřímě definován opět v zákoně o účetnictví. *„Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti.“*²³ V případě, že není možné tento předpoklad splnit jsou účetní jednotky povinny: *„použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce“*. Definice předpokladu trvání podniku uvedená v ČÚL se ve své podstatě shoduje s definicí uvedenou v Koncepčním rámci mezinárodních účetních standard.

Zákon o účetnictví dále stanovuje, že: *„informace obsažené v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.“*²⁴ Informace se dle ČÚL považuje za spolehlivou, jestliže podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a je-li úplná a včasná. Informace je považována za včasnou, je-li získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace. Informace je dále považována za významnou, jestliže by její neuvedení nebo

²⁰ § 7 odst. 1, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²¹ § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²² § 3 odst. 1, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²³ § 7 odst. 3, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁴ § 19 odst. 6, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování uživatelů účetní závěrky a za srozumitelnou, jestliže umožňuje jednoznačně určit obsah účetních případů a účetních záznamů. Zobrazení finanční situace účetní jednotky je považováno za věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je současně vykázán v souladu s účetními metodami předepsanými zákonem o účetnictví.²⁵ V ČÚL je tímto zakotven částečný požadavek převahy obsahu nad formou účetního výkaznictví. Věrný a poctivý obraz má přednost před použitím účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy k zákonu o účetnictví.

ČÚL stanovuje i požadavky na způsob vedení účetnictví. Účetní jednotky mají povinnost: „vést účetnictví *správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů*.“²⁶ A dále:

- účetnictví je **správné**, jestliže je vedeno tak, že neodporuje zákonu o účetnictví a souvisejícím předpisům,
- účetnictví účetní jednotky je **úplné**, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období všechny účetní případy, sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu a předložila tyto dokumenty rejstříkovému soudu jak je stanoveno zákonem, a
- účetnictví je **průkazné**, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a byla provedena inventarizace.

Právní předpisy nicméně nejsou schopny za všech okolností poskytnout odpovídající účetní metody pro splnění požadavku, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Ve výjimečných případech tedy mohou účetní jednotky zvolit i jiné účetní metody než jsou stanoveny prováděcími vyhláškami k zákonu o účetnictví, avšak účetnictví nesmí odporovat ostatním právním předpisům, ani obcházet jejich účel.

²⁵ § 7 odst. 2, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁶ § 8 odst. 1, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

4 VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ DLE IFRS

Jestliže základy ČÚL jsou položeny na pravidlech (zákonných normách), základy IFRS vychází z tzv. *Koncepčního rámce* (Conceptual Framework – Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), který ovšem není obecně platnou právní normou, ale závazným účetním systémem založeným na principech.

4.1 KONCEPČNÍ RÁMEC

Koncepční rámec IFRS je souborem základních předpokladů účetního výkaznictví, který byl v dnešní podobě schválen již v roce 1989. V dohledné budoucnosti je možné očekávat jeho aktualizaci na základě současného procesu sbližování požadavků IFRS a US GAAP.²⁷ Nejdůležitějším výstupem účetního výkaznictví je účetní závěrka. Slouží všem uživatelům jako podklad k uskutečňování ekonomických rozhodnutí na základě informací, které jsou v ní obsaženy.

Předmětem IFRS je věcná náplň účetní závěrky. Konkrétní požadavky týkající se účetní závěrky podle IFRS jsou pak obsaženy především v Koncepčním rámci a ve standardu IAS 1. Požadavky pro výkaz peněžních toků (Cash Flow) jsou stanoveny v samostatném standardu IAS 7.

Přestože mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS nejsou obecně platnou právní normou, jsou v závislosti na právním prostředí v menší či větší míře přijímány do národních či nadnárodních účetních legislativ (nejen do ČÚL). Jak již bylo zmíněno, od roku 2005 je aplikace standardů IFRS vyžadována právem Evropského společenství u konsolidovaných účetních závěrek společností jejichž cenné papíry jsou obchodovány na kapitálových burzách států EU.

Koncepční rámec v obecné rovině určuje:

- principy a cíle účetní závěrky a účetního výkaznictví,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,

²⁷ Krupová, 2009

- obsah, způsob účetního vykazování a oceňování základních prvků tvořících účetní závěrky, a
- pojetí a uchování kapitálu.

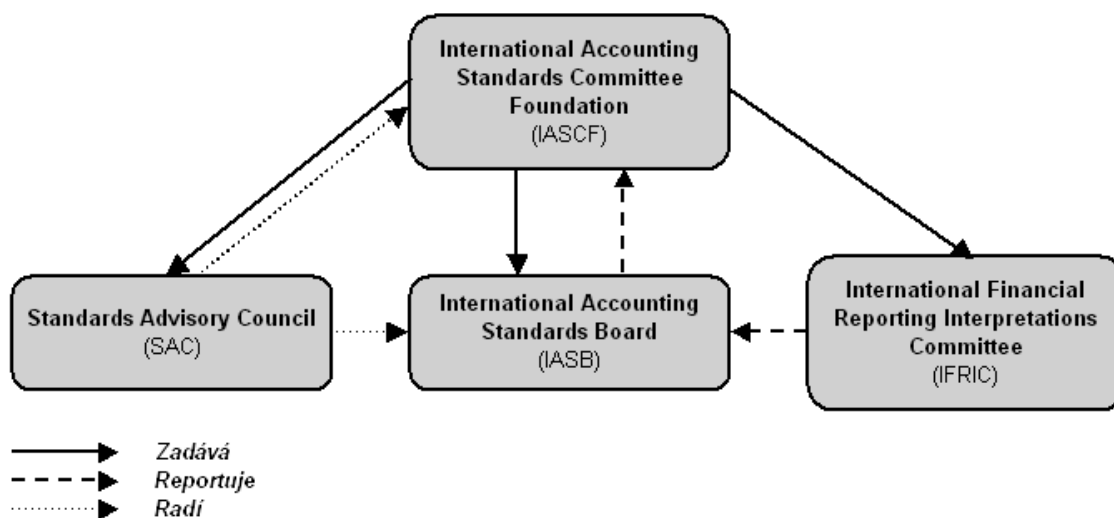
4.2 IAS/IFRS

Koncepční rámec zastřešuje všechny standardy IFRS, nicméně v případě vzniku rozporu mezi Koncepčním rámcem a zněním konkrétního standardu se postupuje dle příslušného standardu. Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards) jsou standardy vydané *Výborem pro mezinárodní účetní standardy* (IASC – International Accounting Standards Committee), v letech 1973 až 2001. V dubnu 2001 byl tento výbor nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board), která pokračuje ve vydávání standardů IFRS. Tyto nové standardy postupně rozšiřují a nahrazují dřívější standardy IAS. K 1. lednu 2009 je v platnosti osm standardů IFRS a dvacet devět standardů IAS (viz. *přehled v příloze č. 5*). Všechny dohromady se označují jako IAS/IFRS nebo zkráceně IFRS.²⁸

IASCF je nezisková organizace se sídlem v USA, která zadává přípravu standardů IASB. Komise IASCF se skládá z dvaceti dvou správců (trustees) a dohlíží na celý proces schvalování a přípravy IFRS. Samotného procesu vytváření standardů se však neúčastní. IASB, se sídlem v Anglii, se skládá z patnácti členů (počet členů bude rozšířen na šestnáct do roku 2012). IASB vytváří a vydává účetní standardy IFRS. Při tvorbě standardů spolupracuje s národními oborovými organizacemi a před vydáním se k rozpracovanému standardu má možnost vyjádřit i odborná veřejnost. IFRIC vydává doporučení k aplikaci existujících IFRS a tím pomáhá při dotváření jednotlivých standardů. SAC radí IASB při vytváření IFRS z časového a formálního hlediska. Přehled struktury a procesu přípravy a schvalování IFRS ve stručnosti shrnuje schéma 1 na následující straně.

²⁸ Pro účely této práce se označením IFRS rozumí soubor všech souvisejících mezinárodních standardů, tedy IAS i IFRS.

Schéma 1: Přehled procesu tvorby IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009.

IFRS jsou jedněmi z nejdůležitějších mezinárodních standardů účetního výkaznictví a je pravděpodobné, že jejich význam v účetním výkaznictví EU i celosvětově v budoucnu poroste.

4.3 ZÁKLADNÍ VÝCHODISKA ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS

V celém konceptu účetního výkaznictví dle Koncepčního rámce a IFRS je možné identifikovat tři základní oblasti, které společně tvoří základní východiska účetního vykazování. Těmito oblastmi jsou princip časového rozlišení nákladů a výnosů, předpoklad trvání podniku a obecné kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.

4.3.1 Princip časového rozlišení (Accrual Basis)

„Transakce a jiné události, které mají pro podnik peněžní důsledky, se v účetnictví uznávají v době, kdy se udály, nikoli až v době, kdy za ně byla přijata nebo uhrazena ekvivalentní částka peněz, a jsou vykázány v období, k nimž se vztahují.“²⁹ Ve svém důsledku účetní výkaznictví, které přijalo princip časového rozlišení nákladů a výnosů,

²⁹ IFRS, 2009, s. 81; Překlad: Kovanicová 2005

tedy zobrazuje a vykazuje i povinnosti platit a přísliby získat peníze, pokud se příslušná obchodní transakce vztahuje k vykazovanému období.

4.3.2 Předpoklad trvání podniku (Going Concern)

„Účetní (finanční) výkazy se normálně připravují za předpokladu, že podnik nadále existuje a že bude i v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Dá se tedy předpokládat, že podnik nemá ani záměr, ani není nucen likvidovat nebo podstatně snížit rozsah svých operací; jestliže takový záměr nebo taková nutnost existují, musí být výkazy sestaveny na odlišné bázi a tato báze musí být zveřejněna.“³⁰ Účetní výkaznictví má tedy dle IFRS vycházet ze skutečnosti, že pokud není důkaz o opaku, účetní jednotka bude pokračovat ve své činnosti i nadále. To podniky vede k větší obezřetnosti při oceňování aktiv a dluhů. Aktiva pak mají ukazovat ekonomickou hodnotu na základě očekávaného ekonomického prospěchu.

Předpoklad trvání podniku je důležitý především z pohledu, že zanikající účetní jednotka nemá potřebu tvořit rezervy na budoucí výdaje a tím i snižovat budoucí hospodářský výsledek, či rozlišovat náklady a výnosy dle toho, kterého období se týkají. Tím by účetní výkazy zanikající účetní jednotky byly do značné míry zkreslené, a proto je nutné sestavovat je dle odlišných pravidel.

4.4 KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS

Koncepční rámec představuje čtyři základní kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví. *„Aplikace základních kvalitativních charakteristik a příslušných účetních standardů vede k sestavení účetní závěrky, která vyjadřuje to, co se obecně považuje za poctivý a věrný obraz nebo za věrné zobrazení informací.“³¹* Těmito základními znaky IFRS jsou: srozumitelnost, srovnatelnost, spolehlivost a relevance.

³⁰ IFRS, 2009, s. 82; Překlad: Kovanicová 2005

³¹ Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 7

4.4.1 Srozumitelnost

Srozumitelnost účetních (finančních) výkazů je dle Koncepčního rámce esenciální kvalitativní charakteristika. Z tohoto důvodu je žádoucí jasná prezentace v logické struktuře a bez zbytečných složitostí. Srozumitelnost účetního výkaznictví z pohledu Koncepčního rámce znamená, že výkaznictví je snadno srozumitelné pro uživatele, kteří mají dostatečné znalosti účetnictví, podnikatelských a ekonomických aktivit, a kteří mají vůli studovat informace s náležitou péčí. Relevantní složité hospodářské operace, které by pro některé uživatele mohly být obtížně srozumitelné, však z účetní závěrky nesmí být vyňaty.³² Určité profesní znalosti uživatele jsou tedy předpokládány a informace by v žádném případě neměly být z výkazů vynechány pouze z důvodu veliké komplexnosti a možných problémů s porozuměním běžným uživatelem.

4.4.2 Srovnatelnost

Jednotliví uživatelé účetního výkaznictví potřebují výkazy účetních jednotek běžného účetního období (v rámci finanční analýzy) porovnávat s výsledky minulých období. Za tímto účelem je nezbytné, aby stejné hospodářské operace byly měřeny, oceňovány a vykazovány shodně. V případě změn je nutné uživatele účetních výkazů o změně v metodice vykazování informovat. Uživatelé potřebují výkazy porovnávat i s výkazy ostatních účetních jednotek. IFRS tedy vyžadují konsistenci účetního vykazování nejen z hlediska časového, ale i z hlediska plošného. Nicméně změny ve způsobu vykazování podstoupené za účelem přesnějšího a spolehlivějšího vykazování jsou dle IFRS vyžadovány.³³ Účetní vykazování v souladu s Koncepčním rámcem a příslušných standardů, jejichž součástí je i povinnost zveřejnění změn ve vykazování, by mělo srovnatelnost účetních výkazů zajistit.

4.4.3 Spolehlivost

Informace z účetního výkaznictví jsou užitečné pouze pokud jsou spolehlivé, tedy pokud účetní informace neobsahují nějakou závažnou chybu nebo zkreslení a běžný

³² IFRS, 2009, s. 82

³³ IFRS, 2009, s. 85

uživatel se na ně může spolehnout. Mezi charakteristiky IFRS, kterými se spolehlivost vyznačuje, patří:³⁴

- **Důvěryhodné zobrazení („True and Fair Presentation“)**

Informace musí pravdivě a věrně zobrazovat všechny podstatné hospodářské transakce a ostatní významné události.

- **Převaha obsahu nad formou**

Veškeré transakce se účtují a prezentují v souladu s jejich ekonomickým obsahem a nikoliv pouze v souladu s jejich právní formou. Informace musí být nezkreslené.

- **Nestrannost**

Účetní závěrka je nestranná pouze pokud cílený výběr či neuvádění informací neovlivňuje rozhodování nebo úsudek uživatele směrem k předem určenému závěru.

- **Opatrnost**

Opatrností se rozumí určitý stupeň obezřetnosti při posuzování odhadů prováděných v podmínkách nejistoty v tom smyslu, že aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady nejsou podhodnoceny. Tvorba skrytých rezerv ovšem není přípustná.

- **Úplnost**

Informace v účetní závěrce musí být v mezích významnosti, relevance a nákladů na jejich získání úplné.

4.4.4 Relevance – věcnost

Účetní výkazy mají uspokojovat potřeby uživatelů relevantními informacemi a napomáhat jim ke správnému úsudku o situaci účetní jednotky. Účetní výkazy mají sloužit i k předvídání budoucího vývoje a k přijetí vhodných ekonomických rozhodnutí. Za relevantní se považují informace, které jsou natolik významné, že jejich dopad na rozhodnutí uživatele není zanedbatelný a ovlivní úsudek uživatele o situaci účetní jednotky. Významnost informace je tedy dána jak povahou (podstatou), tak věcným obsahem. V některých případech tedy může sama podstata informací být dostatečná

³⁴ IFRS, 2009, s. 83-84

pro určení jejich relevance. Prahová kvalita vyznačuje mez důležitosti a závisí v jednotlivých případech na významnosti vykazované položky, případně na odhadovaném dopadu vzniklém v důsledku opomenutí či zamlčení.

Pro potřeby předvídání budoucího vývoje není dle IFRS nutné finanční informace podávat ve formě výhledových výkazů. Je postačující neobvyklé či abnormální položky účetního výkaznictví zveřejnit odděleně.

4.4.5 Omezení kvalitativních charakteristik

Z výčtu základních kvalitativních charakteristik účetních výkazů sestavených dle IFRS je zřejmé, že vyhovět všem kvalitativním požadavkům je možné jen za cenu určitých kompromisů. Mezi nejzávažnější omezující podmínky patří:³⁵

- **Včasnost**

Informace podané s časovým odstupem postupně ztrácí na relevanci. Účetní výkazy by tedy měly být vyhotoveny a zveřejněny co nejdříve po účetním období o němž vypovídají. Účetní výkazy a související informace by měli být zpřístupněny všem externím uživatelům ve stejný čas.

- **Rovnováha mezi přínosy z informace a náklady na její získání**

Užitek z podané informace by měl být vyšší než náklady vynaložené na její získání a vykazání.

- **Rovnováha charakteristik**

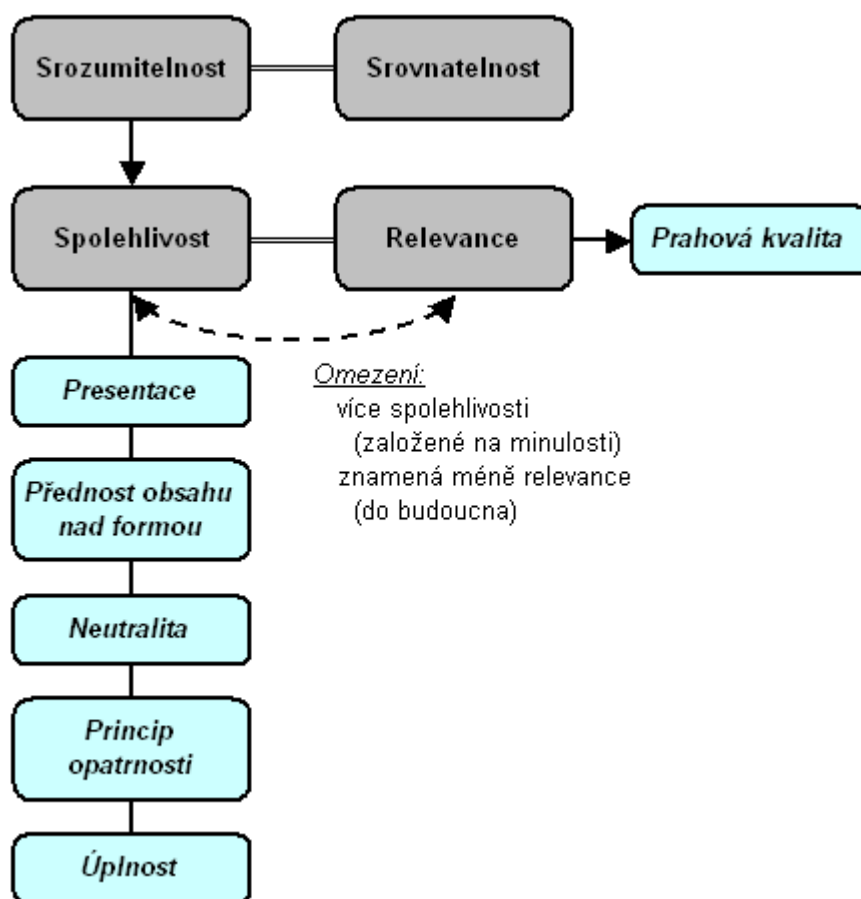
V realitě není možné důsledné vyžadování všech čtyř základních kvantitativních charakteristik. Např. mezi relevancí a spolehlivostí je nutné dodržet časovou rovnováhu. Posouzení relativní důležitosti jednotlivých charakteristik v daných podmínkách je v kompetenci specialistů jednotlivých účetních jednotek. Tato snaha dostat všem základním charakteristikám vede, při respektování Koncepčního rámce a souvisejících IAS/IFRS, k vyhotovení účetních výkazů splňujících základní požadavek IFRS

³⁵ Kovanicová, 2005

na pravdivé a věrné zobrazení (“True and Fair View”) finanční pozice a výkonnosti účetní jednotky.³⁶

Souvislosti mezi kvalitativními charakteristikami IFRS a jejich omezeními shrnuje ve zkrácené podobě následující schéma.

Schéma 2: Kvalitativní charakteristiky IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009.

³⁶ IFRS, 2009, Koncepční rámec

4.5 ZÁKLADNÍ PRVKY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Koncepční rámec na rozdíl od ČÚL dále obecně definuje základní prvky finančního výkaznictví, které jsou základními kameny účetní závěrky. Základními prvky rozvahy tedy jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Základními prvky výkazu zisku a ztráty jsou výnosy a náklady.³⁷

- **Aktivum**

Aktivum je ekonomický zdroj kontrolovaný a využívaný účetní jednotkou, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že účetní jednotce přinese budoucí ekonomický prospěch. Od vypořádání aktiva se očekává, že povede k odčerpání zdrojů ekonomického prospěchu z účetní jednotky. Pro vykázání tedy není podstatné vlastnické právo, ale kdo aktivum užívá.

- **Závazek**

Závazek je současná povinnost účetní jednotky postoupit své ekonomické prospěchy, která vznikla na základě minulých skutečností. Při jeho vyrovnání se očekává snížení zdrojů účetní jednotky ztělesňujících ekonomický prospěch.

- **Vlastní kapitál (Equity)**

Zbytková hodnota celkových aktiv účetní jednotky po odečtení všech závazků.

- **Výnos**

Zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo přírůstkem nebo zvýšením užitečnosti aktiv nebo snížením závazků. Výsledkem je pak zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou vkladů učiněných vlastníky kapitálu.

- **Náklad**

Snížení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků. Výsledkem je pak snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou výplaty vlastníkům kapitálu.

³⁷ IFRS, 2009, s. 87-92

4.6 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IFRS

Cílem účetní závěrky dle IFRS je: „poskytnout informace o finanční situaci (*financial position*), výkonnosti (*performance*) a změnách ve finanční situaci společnosti, jež jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, kteří činí ekonomická rozhodnutí.“³⁸ Uživatelé mohou být definováni velmi obecně jako téměř kdokoliv, což ale může vést ke konfliktům při uspokojování jejich odlišných potřeb. Koncepční rámec z tohoto důvodu upřesňuje, že pokud účetní závěrka splňuje potřeby investorů poskytujících účetní jednotce rizikový kapitál, uspokojí zároveň většinu potřeb ostatních uživatelů.

Účetní závěrka je dle IFRS nedílný celek který tvoří:³⁹

- **Výkaz o finanční situaci - rozvaha** (Statement of Financial Position); IFRS nestanovují povinný formát, nicméně uvádějí povinné položky, které v rozvaze musí být uvedeny na samostatném řádku (pokud pro ně vykazující účetní jednotka má náplň). Vzorový příklad rozvahy v minimálním rozsahu je uveden v příloze č.6.
- **Výkaz o úplném výsledku - výkaz zisku a ztráty** (Statement of Comprehensive Income); IFRS opět nestanovují povinný formát, avšak uvádějí povinné položky, které ve výkazu musí být uvedeny. IAS 1 umožňuje zpracování výkazu zisku a ztráty v jednom, nebo ve dvou samostatných výkazech. Dále pak stejně jako ČÚL uznává druhové a účelové členění a doporučuje použití výkazu, který je více relevantní povaze podnikání a využití výkazů v rámci účetní jednotky.⁴⁰ Vzorový příklad druhového členění ve formě jednoho výkazu zisku a ztráty je uveden v příloze č.7.
- **Výkaz změn vlastního kapitálu** (Statement of Changes in Equity)
- **Výkaz peněžních toků** (Statement of Cash Flow); IAS 7 stanovuje, stejně jako ČÚL, možnost sestavení Výkazu o peněžních tocích pomocí přímé nebo nepřímé metody⁴¹ a dále rozlišuje finanční toky z provozní, investiční

³⁸ Krupová, 2009, s. 12

³⁹ IFRS, 2009, IAS 1

⁴⁰ IAS 1, odst. 99

⁴¹ IAS 7, odst. 18

a finanční činnosti účetní jednotky.⁴² Vzorový příklad výkazu peněžních toků, sestaveného častěji používanou nepřímou metodou, je uveden v příloze č 8.

- **Příloha účetní závěrky** (Notes to the Financial Statements), která uvádí významné účetní postupy použité při sestavování výkazů a dále vysvětluje a doplňuje ostatní informace.⁴³
- **Výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období** a to pouze v případě, pokud účetní jednotka retrospektivně aplikuje úpravy položek účetní závěrky či metody účetního vykazování.

IAS 1 a IAS 7 kladou na rozsah účetní závěrky minimální požadavky, které ale má každá účetní jednotka povinnost vhodně rozšířit v souladu s Koncepčním rámcem a souvisejícími IFRS. Měna vykazování je dle IFRS definována jako měna používaná ve významném rozsahu při provozu účetní jednotky nebo měna, která má na účetní jednotku významný dopad.⁴⁴ IFRS tedy připouštějí určitou volnost při výběru měny použité pro sestavování účetní závěrky.

⁴² IAS 7, odst. 10

⁴³ Náležitosti přílohy účetní závěrky jsou detailně uvedeny v IAS 1 odst. 112-138.

⁴⁴ IFRS, 2009, IAS 21

5 ANALÝZA PROBLÉMOVÝCH OKRUHŮ V RÁMCI ROZDÍLŮ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

ČÚL představuje zákonnou regulaci po linii běžného účetnictví a účetního výkaznictví, zatímco IFRS pomocí principů regulují pouze účetní výkaznictví. IFRS a ČÚL jsou tedy založeny na zcela odlišných základech, a přestože se současná ČÚL v mnohém věcně shoduje s Koncepčním rámcem a IFRS, stále existuje řada rozdílů jak v koncepčních, tak ve specifických součástech systému účetního výkaznictví.

5.1 ZÁKLADNÍ SROVNÁNÍ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

Základní faktory vytvářející většinu stávajících rozdílů účetního výkaznictví dle ČÚL a IFRS je možné shrnout jako:

- ČÚL je založena na pravidlech a normách. Neexistují obecné požadavky na uznání položek v rámci účetní závěrky. IFRS jsou založeny především na principech a konceptech; obecné předpoklady účetního výkaznictví jsou obsaženy v Koncepčním rámci.
- Daňová základna v České republice vychází z národní účetní legislativy. V praxi je jako důsledek mnoho odhadů při zpracovávání účetních výkazů činěno s ohledem na potenciální daňové důsledky přípustného účetního postupu. To může vést k přijetí účetního stanoviska založeného na daňových ohledech a nikoli na úvahách o tom, jak má vypadat věrné a poctivé zobrazení účetní transakce v její podstatě. Účetní výkaznictví dle IFRS je zcela oddělené od daňových aspektů, což umožňuje nezkreslený pohled na účetní postupy.
- ČÚL dále spolu s účtovou osnovou obsahuje přesné předpisy a instrukce pro aplikaci účetních postupů. Účetní výkaznictví dle IFRS naopak klade důraz na věrné a poctivé zobrazení finanční pozice účetní jednotky bez přesné specifikace účetních postupů. Koncepční rámec a IFRS se tedy vztahují primárně na účetní závěrky a vykazování, zatímco ČÚL se zabývá i detailními aspekty účtování.
- ČÚL vzhledem ke svému legislativnímu charakteru neobsahuje úplnou koncepční strukturu, zejména: popis jednotlivých součástí účetní závěrky, koncepční diskusi o základních účetních metodách podle nichž by měla být

zpracována účetní závěrka, a výchozí předpoklady pro kvalitu informací, které by účetní závěrka měla poskytovat.

- ČÚL jako národní účetní legislativa vychází z předpokladu, že primární účetní závěrkou je nekonsolidovaná účetní závěrka. Náhled souboru IFRS určeného především pro kótované a tím i velké podniky je přirozeně odlišný. Vychází z předpokladu, že prvotním zdrojem informací o hospodářské jednotce případně o skupině je konsolidovaná účetní závěrka. Přičemž nekonsolidovaná účetní závěrka mateřské nebo dceřiné společnosti může být dle IFRS v případě nutnosti připojena pouze jako dodatečná informace.

Srovnání mezi oběma systémy je tedy poměrně složité, protože jsou postaveny na velice odlišných základech. Koncepční rámec jako takový není v ČÚL obsažen. Částečně jej nahrazuje český zákon o účetnictví, definující některé základní účetní postupy a požadavky, avšak mnoho konceptních prvků, jako definice jednotlivých základních prvků finančních výkazů nebo rozbor účetních přístupů, v ČÚL není. Koncepční rámec není, na rozdíl od zákonných norem ČÚL, danou normou a v případě rozporu Koncepčního rámce s konkrétním standardem IAS/IFRS má přednost specifický standard.

Koncepční rámec spolu s IFRS i ČÚL vymezují podobné požadavky na kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. **Srozumitelnost** je v ČÚL vyžadována pro účetní případy a záznamy, v IFRS pak pro celou účetní závěrku. Koncepční rámec navíc obecně určuje, komu má být účetní závěrka srozumitelná. **Relevance** není v ČÚL oproti Koncepčnímu rámci řešena. Přesto lze v ČÚL nalézt charakteristiku významnosti, jež je základem relevance v Koncepčním rámci. **Významností** se tedy zabývá ČÚL i Koncepční rámec, a to ve své podstatě shodným způsobem. Požadavek na **spolehlivost** je v zákoně o účetnictví vymezen obecnými požadavky na věrný a poctivý obraz, úplnost a včasnost. Podle Koncepčního rámce nesmí informace obsahovat závažnou chybu a být zkreslené. Uživatelé se na ně mohou spolehnout a dále musí splňovat princip převahy obsahu nad formou, nestrannosti, opatrnosti a úplnosti. ČÚL na účetní výkaznictví klade i další kvalitativní požadavky jako je správnost, průkaznost, přehlednost a zajištění trvalosti účetních záznamů.

5.2 VYKAZOVÁNÍ POLOŽEK ROZVAHY A VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

Koncepční rámec přesně stanovuje podmínky, které musí být splněny pro vykazování položek v rozvaze nebo ve výkazu zisku a ztráty. Jen položky, které vyhovují definici základního prvku dle IFRS mohou být vykázány. Obecně platí, že položka rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty je dle IFRS vykazována pokud:⁴⁵

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou bude plynout do/z podniku, a současně
- má položka takové náklady nebo hodnotu, jejichž výši je možné spolehlivě stanovit.

ČÚL explicitně nepředepisuje obecné požadavky na rozpoznání položek rozvahy ani výkazu zisku a ztráty.

5.3 OCEŇOVÁNÍ ZÁKLADNÍCH PRVKŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Pokud položka účetní závěrky splňuje základní definici prvku účetního výkaznictví a podmínky pro vykázání v rámci účetních výkazů, následuje dle IFRS její ocenění. IFRS pro stanovení peněžní částky, v níž se základní prvky účetní závěrky zaúčtují a následně vykáží v účetních výkazech, popisují čtyři základní oceňovací báze:⁴⁶

- historické náklady,
- reprodukční cena,
- realizovatelná (reálná) hodnota⁴⁷ a
- současná hodnota (související budoucí finanční toky diskontované na současnou hodnotu).

Nejčastěji používaný způsob oceňování pro účely účetního výkaznictví pak dle IFRS je oceňování na základě historických nákladů, obvykle v kombinaci s dalšími způsoby oceňování.

⁴⁵ IFRS, 2009, s. 92-95; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁴⁶ IFRS, 2009, s. 95 a 96

⁴⁷ „Fair value“, více v IFRS, IAS 36

Oceňování dle ČÚL je podrobně popsáno v zákoně o účetnictví. Zákon neobsahuje obecné požadavky, ze kterých by vycházela další detailní úprava, ale spíše soubor závazných požadavků na oceňování jednotlivých kategorií aktiv a závazků. Jako základní oceňovací báze jsou uvedeny:⁴⁸

- pořizovací cena (historické náklady),
- reprodukční pořizovací cena,
- prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem a
- reálná hodnota.

Také v ČÚL je východiskem pro oceňování aktiv a závazků historická cena.⁴⁹ ČÚL tedy používá podobné obecné oceňovací báze jako IFRS, avšak nezná a tím ani nepřipouští ocenění dle současné hodnoty. Koncepční rámec se problematikou ocenění zabývá mnohem logičtěji. Předepisuje pouze základní definice a požadavky, zatímco konkrétní údaje jsou uvedeny v jednotlivých IAS/IFRS.

5.4 ROZLIŠOVÁNÍ KRÁTKODOBÝCH A DLOUHODOBÝCH AKTIV A ZÁVAZKŮ

IFRS prostřednictvím IAS 1 požadují v účetním výkaznictví rozlišovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky, s výjimkou pouze těch případů, kdy vykazování podle likvidity poskytuje spolehlivější a relevantnější informace. Dále, dle IAS 1 je aktivum klasifikováno jako krátkodobé, pokud splňuje některé z kritérií:⁵⁰

- očekává se, že bude realizováno nebo drženo pro prodej nebo spotřebu v rámci normálního provozního cyklu podniku,
- je drženo především k obchodování,
- očekává se, že bude realizováno během dvanácti měsíců po rozvahovém dni, nebo

⁴⁸ Část čtvrtá, způsoby oceňování, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁹ Kovanicová, 2008

⁵⁰ IFRS, 2009, s. 911 a 912; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

- jedná se o peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty,⁵¹ s výjimkou aktiv, která nemohou být nejméně po dvanáct měsíců od rozvahového dne směněna nebo použita k vypořádání závazků.

Závazek je pak klasifikovaný jako krátkodobý, splňuje-li některé z následujících kritérií:⁵²

- očekává se, že bude uhrazen v rámci normálního provozního cyklu podniku,
- je držen především k obchodování,
- je splatný do dvanácti měsíců po rozvahovém dni, nebo
- společnost nemá bezpodmínečné právo odložit vypořádání závazku po nejméně dvanáct měsíců po rozvahovém dni.

Všechna ostatní aktiva a veškeré ostatní závazky jsou pro účely účetního výkaznictví klasifikovány jako dlouhodobé.

IAS 1 dále definuje provozní cyklus podniku jako dobu mezi nákupem aktiv určených ke zpracování a jejich realizací v peněžních prostředcích nebo peněžních ekvivalentech. V případech, kdy nelze normální provozní cyklus podniku jednoznačně stanovit, se předpokládá, že provozní cyklus činí dvanáct měsíců. Standard také zahrnuje i klasifikaci finančních závazků, které mají být refinancovány, nebo u kterých společnost porušuje závazky.

Dle ČÚL je rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků povinné (s výjimkou rezerv a časového rozlišení).⁵³ Krátkodobé a dlouhodobé položky jsou v jednotlivých třídách aktiv a závazků definovány samostatně:

- Hmotná a nehmotná aktiva s ekonomickou životností delší než jeden rok a s hodnotou vyšší než podnikem stanovený limit jsou považována za dlouhodobá. Pozemky jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění, stavby jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na

⁵¹ Definice jsou uvedeny v IAS 7 *Výkazy peněžních toků*.

⁵² IFRS, 2009, s. 912; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁵³ § 19, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

výši ocenění a dobu použitelnosti a goodwill je vždy dlouhodobým nehmotným majetkem;⁵⁴

- Finanční aktiva, která nejsou držena k obchodování, jsou definována jako dlouhodobá;⁵⁵
- Pohledávky a závazky, které mají být zpětně získány nebo vypořádány za déle než dvanáct měsíců od rozvahového dne, jsou považovány za dlouhodobé.⁵⁶

Všechna ostatní aktiva a závazky jsou považována za krátkodobá. V případě, že s ohledem na charakter specifického aktiva nelze objektivně použít uvedená hlediska členění, rozhodujícím se stává záměr účetní jednotky, který účetní jednotka projeví v době jeho pořízení.

V IFRS i ČÚL je tedy zakotvena povinnost rozlišovat dlouhodobá a krátkodobá aktiva. IFRS zavádějí koncept provozního cyklu podniku, kdežto ČÚL stanovuje pouze dvanáctiměsíční kritérium. Klasifikační kritéria dle IFRS na rozdíl od ČÚL řeší nejružnější specifické situace. ČÚL nevyžaduje rozlišovat mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami časového rozlišení a rezerv.

5.5 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV A ZÁVAZKŮ

ČÚL definuje časové rozlišení položkově.

- V aktivech rozvahy jako položky časového rozlišení, které mají aktivní zůstatek:⁵⁷
 - výdaje, které se týkají příštích účetních období,
 - položky, které se týkají nákladů příštích účetních období, a které se souhrnně vztahují k danému účelu (komplexní náklady), a
 - částky účetní jednotkou nepřijaté, které věcně a časově souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou účtovány přímo na účtech pohledávek.

⁵⁴ § 6 a 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵ § 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁵⁶ § 10 a 17 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁵⁷ § 13 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- V pasivech rozvahy jako tituly časového rozlišení, které mají pasivní zůstatek:⁵⁸
 - náklady, které souvisejí s běžným účetním obdobím, a
 - příjmy, které věcně patří do výnosů v příštích účetních obdobích.

ČÚL respektuje princip časového rozlišení nákladů a výnosů tak, jak je definováno v IFRS. České národní účetní výkaznictví tedy zobrazuje a vykazuje povinnosti platit a přísliby získat peníze, pokud se příslušná obchodní transakce vztahuje k vykazovanému období.

5.6 AKTIVA

Aktivum je základní prvek účetního výkaznictví definovaný jako ekonomický zdroj kontrolovaný a využívaný účetní jednotkou. Aktiva jsou vykazována v rozvaze (výkazu finanční pozice podniku). ČÚL aktiva rozděluje dle závazné struktury rozvahy do hlavních skupin na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek,
- zásoby,
- dlouhodobé a krátkodobé pohledávky,
- krátkodobý finanční majetek, a
- časové rozlišení.

IFRS rozdělení omezují pouze na:

- dlouhodobá aktiva - pozemky, budovy a zařízení, goodwill, ostatní nehmotná aktiva, realizované investice, a
- krátkodobá aktiva - zásoby, obchodní pohledávky, ostatní krátkodobá aktiva, peníze a peněžní ekvivalenty.

⁵⁸ § 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

5.6.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Nehmotný majetek vykazovaný v souladu s IFRS upravuje IAS 38, ke kterému se vztahují interpretace SIC 32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky* a IFRIC 12 *Smlouvy o poskytování licencovaných služeb*. Hlavním problémem účtování o nehmotných aktivech dle IFRS je určit, zda má být příslušný výdaj okamžitě odepsán jako náklad ve výkazu zisku a ztráty či aktivován v rozvaze jako určitý druh aktiva; v případě uznání aktiva pak způsob jeho odpisování.

ČÚL a IFRS se rozcházejí již v samotné definici nehmotných aktiv. IFRS popisují nehmotná aktiva jako podskupinu aktiv, která jsou dále definována jako identifikovatelná nepeněžitá aktiva bez fyzické podstaty. Nehmotné aktivum splňuje kritéria rozpoznání stanovené v IAS 38 pokud:⁵⁹

- je oddělitelné, může tedy být separováno nebo odděleno od podniku a prodáno, převedeno, může k němu být udělena licence, pronajato nebo směněno, a to buď samo o sobě nebo spolu se souvisejícím kontraktem, aktivem nebo závazkem, nebo
- vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez zřetele na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a závazků.

Ovládání aktiva je dle IFRS chápáno jako pravomoc získávat budoucí ekonomický prospěch z ekonomického zdroje a možnost upřít ostatním přístup k tomuto prospěchu, kde budoucí ekonomický prospěch zahrnuje nejen budoucí výnosy z prodeje výrobků a služeb, ale také úsporu nákladů.

ČÚL naopak předkládá konkrétní seznam položek považovaných za nehmotná aktiva, a to v případě, že jejich doba použitelnosti je delší než jeden rok a jejich hodnota vyšší než limit stanovený účetní jednotkou. Položky z tohoto otevřeného seznamu nehmotných aktiv jsou na následující straně definovány jako:⁶⁰

⁵⁹ IFRS, 2009, s. 1922; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁶⁰ § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- zřizovací náklady – náklady na založení podniku vynaložené až do okamžiku jeho právoplatného vzniku,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a práva – položky vytvořené vlastní činností k obchodování nebo nakoupené položky, a
- goodwill.

Rozpoznání a ocenění

Z uvedených rozdílných definic nehmotných aktiv je patrné, že za účelem zjištění zda jednotlivé účetní položky splňují kritéria stanovená pro uznání za nehmotná aktiva jak v IFRS tak v ČÚL, je třeba posoudit všechny účetní zápisy samostatně. Za největší rozdíl ve vykazování nehmotných aktiv lze považovat účetní položku zřizovacích výdajů, která neodpovídá definici nehmotných aktiv dle IFRS, nicméně je specificky uvedena jako nehmotné aktivum v ČÚL. Porovnání vykazování softwaru a práv, jako nehmotných aktiv, je obtížné zobecňovat a musí být provedeno případ od případu. Definice ČÚL, kde nehmotná aktiva jsou: „*vytvořená vlastní činností k obchodování s nimi nebo nabytá od jiných osob*“, zhruba odpovídá požadavkům IFRS na oddělitelnost a smluvní základ. Pro rozpoznání nehmotného aktiva v účetních výkazech dle IFRS musí účetní položka splňovat obecné požadavky na rozpoznání, které však nejsou v ČÚL zakotveny. ČÚL na rozdíl od IFRS neomezuje uznávání následných výdajů specifickými kvalitativními kritérii.⁶¹ IAS 38 dále neumožňuje zpětnou aktivaci nákladů vynaložených na interně generovaná nehmotná aktiva.⁶²

IFRS představují i zvláštní pravidla pro rozpoznání nehmotných aktiv při jejich směně, při oceňování goodwillu vytvořeného vlastní činností a při oceňování nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností.⁶³ ČÚL v těchto případech uplatňuje obecná pravidla pro účtování a tuto problematiku výslovně neřeší. IFRS výslovně zakazují vykazování

⁶¹ Více k uznání následných výdajů § 6 odst. 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a IFRS, 2009 str. 1923 „Recognition and Measurement“.

⁶² IFRS, 2009, s. 1934

⁶³ IFRS, 2009, s. 1928-1932

goodwillu vytvořeného vlastní činností.⁶⁴ ČÚL toto spojení nezná a namísto toho goodwill definuje jako nabytý: „*koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky*“.⁶⁵ Náklady na výzkum a náklady na vývoj lze dle ČÚL uznat jsou-li: „*bud’ vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob*“.⁶⁶ V účetním výkaznictví podniku sestaveného dle IFRS není možné uznat nehmotné aktivum vyplývající z výzkumu nebo z výzkumné fáze vnitropodnikového projektu. Nehmotné aktivum vyplývající z vývoje nebo z vývojové fáze vnitropodnikového projektu se dle IFRS uznává jako nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností pouze tehdy, pokud je podnik schopen prokázat veškeré předpoklady stanovené standardem IAS 38:⁶⁷

- vytvořené aktivum bude možno využívat nebo prodat,
- podnik zamýšlí a je schopen dané nehmotné aktivum dokončit a využívat jej nebo prodat,
- lze prokázat, jakým způsobem bude aktivum vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch,
- jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a využití či prodej, a
- podnik je schopen spolehlivě oceňovat výdaje související s nehmotným aktivem během jeho vývoje.

Dle IFRS jsou nehmotná aktiva při počátečním zaúčtování oceňována pořizovacími náklady. Při ocenění navazující na výchozí rozpoznání aktiva dávají IFRS možnost volby mezi nákladovým modelem a přeceněním. Zvolený model poté musí být aplikován na celou třídu nehmotných aktiv bez rozdílu. Nehmotné aktivum se dle ČÚL oceňuje pořizovací cenou případně vlastními náklady či reprodukční pořizovací

⁶⁴ IFRS, 2009, s. 1929

⁶⁵ § 6, odst. 3d vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁶⁶ § 6, odst. 3b vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁶⁷ IFRS, 2009, s. 1930 a 1931

cenou.⁶⁸ ČÚL nepřipouští přecenění nehmotných aktiv, v opodstatněných případech nařizuje pouze snížení jejich hodnoty pomocí oprávek.

Doba použitelnosti a metody odepisování

Doba použitelnosti nehmotného aktiva je v ČÚL definována v zákoně o účetnictví jako: „doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost“.⁶⁹ IFRS definují dobu použitelnosti obdobně. V ČÚL ale neexistuje kategorie nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti tak, jako je tomu v IFRS. Odepisování dlouhodobého nehmotného majetku dle IFRS i ČÚL začínají shodně, a sice okamžikem uvedení tohoto aktiva do užívání. Dle IFRS odepisování znamená soustavné alokování odepisované částky nehmotného aktiva po celou dobu jeho použitelnosti.⁷⁰ Odepisování končí pokud je aktivum pře-klasifikováno jako aktivum určené k prodeji nebo pokud dojde k vyřazení z evidence (deaktivaci). Podnik dle IFRS musí nejméně na konci každého účetního roku revidovat odpisovou metodu a dobu odepisování nehmotných aktiv s omezenou dobou použitelnosti.

Dle ČÚL se aktiva odepisují během doby užívání, které může být považováno za dobu použitelnosti. Způsob odepisování se může zakládat nejen na čase, ale i na jiných faktorech. Od 1. ledna 2009 mohou účetní jednotky odepisovat majetek z hodnoty snížené o předpokládanou zbytkovou hodnotu při vyřazení.⁷¹ Požadavky na alespoň každoroční přehodnocení zůstatkové doby použitelnosti a zbytkové hodnoty nejsou v ČÚL explicitně uvedeny.⁷²

IFRS a ČÚL také upravují účtování o emisních povolenkách jako o nehmotném aktivu. ČÚL uvádí emisní povolenky ve výčtu nehmotných aktiv.⁷³ Emisní povolenky

⁶⁸ § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁹ § 6, odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁷⁰ IFRS, 2009, s. 1938; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁷¹ Před 1. lednem 2009 byly odpisy v souladu s ČÚL možné počítat pouze tak, aby bylo aktivum odepsáno na nulovou hodnotu. Zdroj: § 56, odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a Vomáčka, Zelený, Kopecký, 2010, s. 49-53.

⁷² Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 52 a IFRS, 2009, IAS 36

⁷³ § 6, odst. 3e vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

se dle ČÚL neodepisují, přidělené se oceňují reprodukční pořizovací cenou a zakoupené pořizovací cenou.⁷⁴ U přidělených emisních povolenek se provádí souvztažný zápis na účet dotací. Spotřeba emisních povolenek se účtuje do nákladů dle skutečné produkce emisí. IASB vydala v roce 2004 IFRIC 3 – Emisní práva. Nicméně tato interpretace byla následujícího roku stažena. Účetní jednotky ale mohou i nadále při sestavování účetních výkazů dle této interpretace postupovat, protože není v rozporu s IFRS. Obecně lze říci, že emisní povolenky jsou z pohledu IFRS nehmotným aktivem, které se vykazuje v souladu s IAS 38. Hlavní rozdíl mezi IFRS a ČÚL při vykazování emisních povolenek spočívá v zápočtu aktiv a závazků. Zatímco v účetní závěrce dle ČÚL jsou emisní povolenky vykazovány jako aktiva, která se neoceňují jmenovitou hodnotou a postupně se spotřebovávají, v účetní závěrce dle IFRS se vykazuje buď pouze čistý závazek nebo nezapočtená aktiva a závazky.⁷⁵

⁷⁴ § 47, odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁷⁵ Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 54 a 55

Účetní vykazování nehmotných aktiv dle IFRS a České účetní legislativy

V následující tabulce je uveden přehled účetního vykazování nejvýznamnějších dlouhodobých nehmotných aktiv z pohledu IFRS a ČÚL.

Tabulka 1: Přehled rozdílů ve vykazování dlouhodobých nehmotných aktiv dle IFRS a České účetní legislativy

Druh aktiva	IFRS	ČÚL
Zřizovací náklady	nekapitalizuje ⁷⁶ - náklad	kapitalizuje - účet #011
Vlastní výzkum	nekapitalizuje - náklad	Kapitalizuje, pokud jsou vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, a nebo nabyty od jiných osob
Vlastní vývoj	Kapitalizuje, pokud splňuje kritéria IAS 38	Kapitalizuje, pokud jsou vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, a nebo nabyty od jiných osob
Goodwill – interně generovaný	nekapitalizuje - náklad	nekapitalizuje - náklad
Goodwill – externě generovaný, kladný	kapitalizuje – minimálně každoroční testování	kapitalizuje – odepisuje se rovnoměrně po dobu šedesáti měsíců
Goodwill – externě generovaný, záporný	nekapitalizuje - náklad	kapitalizuje – odepisuje se rovnoměrně po dobu šedesáti měsíců

Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě, že je dlouhodobé nehmotné aktivum pořízeno v rámci akvizice podniku, IFRS toto aktivum zahrnují v rámci goodwillu a neumožňují oddělené vykázání.⁷⁷

⁷⁶ Kapitalizace (také aktivace nákladů) – účtování vynaložených nákladů do aktiv, nikoli do nákladů.

⁷⁷ Více k podnikovým kombinacím vykazovaným v souladu s IFRS v IFRS 3.

5.6.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Účetní vykazování dlouhodobého hmotného majetku v souladu s IFRS upravuje vedle Koncepčního rámce především IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, ke kterému se vztahují interpretace IFRIC 1 *Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích* a IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*. Dlouhodobá hmotná aktiva držena k prodeji jsou vykazována v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*. Problematika vykazování lesních porostů a podobných obnovitelných zdrojů je adresována v IAS 41 *Zemědělství*, nerostné suroviny a jejich těžba v IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*. Finanční leasing je upraven v IAS 17 *Leasingy*. Dlouhodobý hmotný majetek je v ČÚL upraven především v zákoně o účetnictví,⁷⁸ vyhláškou, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví,⁷⁹ a v ČÚS 013.

Všeobecným cílem IAS 16 je popsat účetní ošetření pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetní závěrky získali informace o pozemcích, budovách a zařízení daného subjektu a o jejich změnách. IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako dlouhodobý hmotný majetek pokud:⁸⁰

- jsou tyto aktiva držena za účelem používání ve výrobě nebo poskytování zboží či služeb, pro pronájem jiným, nebo k administrativním účelům, a
- očekává se, že budou užívány po více než jedno účetní období.⁸¹

ČÚL stejně jako u nehmotných aktiv předkládá výčet položek vykazovaných v účetním výkaznictví jako dlouhodobý hmotný majetek. Jedná se o:⁸²

- pozemky, bez ohledu na výši ocenění pokud se nejedná o zboží,
- stavby, bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,

⁷⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, především § 7 a 47

⁸⁰ IFRS, 2009, s. 1148 a 1149

⁸¹ Tedy včetně souvisejících náhradních dílů, pokud účetní jednotka očekává, že je bude užívat po více než jedno období. Podobně, jestliže náhradní díly a servisní zařízení lze použít jen ve vztahu k určité účetní položce pozemků, budov a zařízení, jsou tyto náhradní díly a servisní zařízení zachyceny v souvisejících účetních položkách. ČÚL však obecně vyžaduje klasifikaci těchto náhradních dílů jako zásoby.

⁸² § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše určené účetní jednotkou,⁸³ a
- další skupiny dlouhodobých hmotných aktiv.

Rozpoznání

Základní problémy v účtování dlouhodobých hmotných aktiv lze spatřovat při rozpoznání v rozvaze, určení jejich účetních hodnot a ztrát ze snížení hodnoty, které se k nim vztahují. Vykazování pozemků, budov a zařízení dle IFRS a ČÚL obsahuje mnoho konkrétních rozdílů. Nejpodstatnější z nich lze shrnout jako:⁸⁴

- Transakce s pozemky, budovami a zařízením jsou dle ČÚL mnohdy účtovány v souladu s jejich právní formou, zatímco IFRS obecně zauímají pohled ve vztahu k podstatě transakce;⁸⁵
- Rozdílné požadavky norem ČÚL spojené s používáním aktiva před jeho převedením na konkrétní účty dlouhodobého majetku⁸⁶ a IFRS, které vyžadují připravenost aktiva k zamýšlenému použití;
- Rozdíly v přístupu k technickému zhodnocení. Následné náklady kapitalizované dle IFRS proto vždy nemusí odpovídat technickému zhodnocení dle ČÚL;
- ČÚL s výjimkou určitých zvláštních případů nepřipouští následné přecenění aktiv. IFRS umožňují účetní položky vykazovat buď v jejich pořizovací ceně snížené o odpisy nebo v jejich reálné hodnotě. IFRS dále vyžadují použití stejného způsobu ocenění na všechny položky ve skupině aktiv. IFRS navíc požadují, aby zbytková hodnota a doba použitelnosti daného aktiva byla

⁸³ § 7, odst. 3b vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁸⁴ Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 37

⁸⁵ Konkrétně, dle ČÚL může aktivem obecně být pouze majetek ve vlastnictví účetní jednotky, kdežto dle obecné definice Koncepčního rámce a souvisejících IFRS je aktivem i majetek pořizovaný finančním leasingem. Více o vykazování majetku dle IFRS pořizovaného pomocí leasingu v IAS 17 *Leasingy* a souvisejících interpretací SIC 15 *Operativní leasingy – pobídky*, SIC 27 *Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu* a IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*.

⁸⁶ § 7, odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

přehodnocena alespoň jedenkrát v každém účetním roce. Takový požadavek se v ČÚL nenachází;

- Koncept směny aktiv zakotvený v IFRS a ČÚL je odlišný. IFRS při účtování o směnách vycházejí z komerční podstaty a ve většině případů účtují v reálných hodnotách. ČÚL vyžaduje ocenění „pořizovací cenou, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány, nebo reprodukční pořizovací cenou, nejsou-li ceny ve smlouvě sjednány“.⁸⁷

V ČÚL je širší definice výdajů, které lze zahrnout do ocenění jakékoliv položky pozemků, budov a zařízení.⁸⁸ Okamžik zachycení položky dlouhodobých hmotných aktiv je v ČÚL definován podobně jako v IFRS avšak ČÚL podtrhuje potřebu splnit veškeré zákonné požadavky spojené s používáním aktiva před jeho účetním vykázáním. Při úvodním rozpoznání a ocenění dle IFRS musí dlouhodobý hmotný majetek stejně jako dlouhodobý nehmotný majetek splňovat i všechna obecná pravidla pro vykazování položek aktiv.

Ocenění

IFRS neumožňují účetní uznání jakýchkoli dalších nákladů jakmile je položka dlouhodobých hmotných aktiv na konečném stanovišti a jakmile jsou vytvořeny podmínky nezbytné pro provozuschopnost aktiva a jeho provoz dle záměru managementu účetní jednotky. IAS 16 dále uvádí konkrétní složky nákladů uznatelných při prvotním ocenění a stanovuje, že při úvodním účetním rozpoznání je třeba identifikovat významné části aktiva.⁸⁹ IFRIC 1 dále konkrétně upravuje vykazování změn v původně odhadnutých nákladech na demontáž a uvedení stanoviště do původního stavu po demontáži.⁹⁰ ČÚL obsahuje podobné požadavky na uznání nákladů do pořizovací ceny⁹¹ jako IFRS. Obecná definice zakotvená v ČÚL říká,

⁸⁷ § 47, odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁸⁸ Český účetní standard pro podnikatele č.013; část: 3. Oceňování

⁸⁹ IFRS, 2009, s. 1149-1151

⁹⁰ IFRS, 2009, s. 2389

⁹¹ § 47, odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

že ocenění by mělo zahrnovat pořizovací cenu a náklady související s pořízením položky aktiv.

V případě následných výdajů na dlouhodobý hmotný majetek IFRS postupují stejně jako při počátečních výdajích. Veškeré výdaje tedy musí splňovat kritéria pro vykázání dlouhodobého majetku a pokud je nesplňují, jsou účtovány do nákladů. Příslušný standard dále rozlišuje mezi pravidelným udržováním a významným výdajem. Pokud tedy výdaj zahrnuje výměnu významné části aktiva, pak by tato část měla být účetně zachycena jako část dlouhodobého majetku, pokud jsou splněna obecná kritéria pro vykazování dlouhodobého majetku. Po realizaci každé zásadní revize je související výdaj také zahrnut do účetní hodnoty příslušné položky dlouhodobého hmotného majetku. V tomto případě je zbývající účetní hodnota předcházející revize odúčtována.

Naproti tomu dle ČÚL jsou opravy a údržba zpravidla účtovány do nákladů, a to v případě, pokud nejsou splněna všechna kritéria pro uznání technického zhodnocení aktiva. Technickým zhodnocením se dle České daňové legislativy rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku.⁹² Zásadními revizemi se ČÚL nezabývá. Následné výdaje kapitalizované dle IFRS tedy ve svém důsledku nemusí odpovídat technickému zhodnocení zakotvenému v ČÚL.

Odepisování a odúčtování

Každá část aktiva, jehož pořizovací cena je významná ve vztahu k celkové pořizovací ceně položky, musí být dle IFRS odepisována odděleně. Částka, která se odepisuje u položek dlouhodobých hmotných aktiv, je jejich pořizovací cena (nebo ocenění) snižena o odhadovanou zbytkovou hodnotu. Zbytková hodnota se společně s dobou použitelnosti musí prověřovat minimálně na konci každého účetního období a změny vyplývající z tohoto prověření jsou případně zaúčtovány jako změna v účetním

⁹² Ministerstvo financí České republiky, 2006, s. 41

odhadu.⁹³ Doba použitelnosti aktiva je v IFRS definována s ohledem na očekávanou funkčnost aktiva v podniku, nikoliv jako celá ekonomická životnost. Je tedy možné, že dle IFRS bude doba použitelnosti aktiva kratší než jeho ekonomická životnost. Odepisování dlouhodobého hmotného aktiva začíná, jakmile je k dispozici pro použití a končí k datu, ke kterému je aktivum klasifikováno jako aktivum držené za účelem prodeje,⁹⁴ nebo k datu, ke kterému je aktivum odúčtováno, podle toho, která skutečnost nastane jako první. Odpisová metoda by měla být zvolena tak, aby odpis odrážel, jak jsou podnikem spotřebovávány užitky z majetku po dobu jeho použitelnosti. Volba vhodné metody by tedy měla vycházet striktně z okolností používání aktiva.⁹⁵ Na odúčtování aktiv IFRS poskytují obecný návod. K odúčtování aktiva dochází, jakmile je účetní položka vyřazena, nebo z jejího užívání či prodeje nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užitky.

Odepisování každého aktiva dle ČÚL vychází z jeho účetní hodnoty zohledněné o zbytkovou hodnotu.⁹⁶ Položka budov a zařízení by měla být odepisována během používání, položka pozemků se neodepisuje. Metoda odepisování může zohledňovat nejen čas, ale také další ekonomické faktory. Vykazované položky budov a zařízení jsou odepisovány po dobu používání a odepisování by tedy mělo začít jejich uvedením do užívání. Doba použitelnosti je definována podobně jako v případě IFRS, ale zahájení odepisování může být dle IFRS a ČÚL stanoveno odlišně. ČÚL dále uvádí otevřený seznam událostí, které mohou být příčinou odúčtování. Veškeré zisky a ztráty, které při odúčtování vzniknou, musí být stejně jako v účetním vykazování dle IFRS zahrnuty do hospodářského výsledku období, ve kterém byla položka odúčtována. Požadavky na alespoň každoroční přehodnocení zůstatkové doby použitelnosti a zbytkové hodnoty nejsou v ČÚL explicitně uvedeny. Od 1. ledna 2010 dle ČÚL mohou účetní jednotky

⁹³ Případné změny v účetní metodice opravuje IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

⁹⁴ V souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti*.

⁹⁵ IFRS, 2009, s. 1156-1158. Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

⁹⁶ § 56, odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

použít i metodu komponentního odepisování dlouhodobého majetku. Tato metoda odepisování je v souladu s IFRS.⁹⁷

Investice do nemovitostí

IFRS se zabývají nemovitostmi drženými za účelem získání nájemného, nebo za účelem zhodnocení, odděleně od ostatních nemovitostí využívaných v rámci hlavní ekonomické činnosti účetní jednotky. U těchto položek mohou účetní jednotky dle IAS 40 *Investice do nemovitostí* aplikovat model ocenění reálnou hodnotou.⁹⁸ ČÚL tuto alternativu nepřipouští a investice do nemovitostí (tak jak jsou definovány v IFRS) jsou ošetřeny stejným způsobem jako ostatní dlouhodobý hmotný majetek.

Stavební smlouvy

Další problémová oblast při převodu účetní závěrky vychází z účetního vykazování nedokončené výroby vztahující se k dlouhodobým stavebním kontraktům. Tato oblast je v IFRS řešena prostřednictvím IAS 11 *Stavební smlouvy*, jehož cílem je stanovit způsob účtování o výnosech a nákladech souvisejících se stavebními smlouvami. IFRS předepisují použití metody procenta dokončení, podle níž jsou náklady a výnosy uznávány v závislosti na procentu dokončení projektu.⁹⁹ ČÚL metodu procenta dokončení nezná. Náklady a výnosy jsou dle ČÚL vykazovány na základě ustanovení stavebních smluv.

5.6.3 Finanční majetek a pohledávky

Účetní vykazování finančních aktiv v souladu s IFRS upravuje vedle Koncepčního rámce především IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejnění*, IAS 32 *Finanční nástroje: prezentace* a IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. IAS 39 však byl v minulosti odbornou veřejností mnohokrát kritizován za svou přílišnou a v praxi obtížně aplikovatelnou komplexnost. Jako důsledek IASB (Rada pro mezinárodní účetní

⁹⁷ Vomáčka, Zelený, Kopecký, 2010, s. 49-53

⁹⁸ IFRS, 2009, s. 2311

⁹⁹ IFRS, 2009, s. 1074

standards) v polovině listopadu 2009 vydala první část nového standardu, IFRS 9 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, který by měl postupně nahradit stávající IAS 39.¹⁰⁰ Cílem celého projektu IFRS 9 je vytvoření nového standardu do konce roku 2010. IFRS 9 nebude pro účetní jednotky závazný až do začátku roku 2013, nicméně jeho dřívější aplikace je možná již pro účetní období končící 31. prosince 2009.¹⁰¹

ČÚL neobsahuje jeden ucelený předpis, který by se souhrnně zabýval problematikou finančního majetku. Podobně jako u dlouhodobých nehmotných a hmotných aktiv jejich účetní vykazování upravuje zákon o účetnictví¹⁰² a související vyhlášky společně s ČÚS:

- standard č.001 *Účty a zásady účtování na účtech*,
- standard č.005 *Opravné položky*,
- standard č.007 *Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob*,
- standard č.008 *Operace s cennými papíry a podíly*,
- standard č.009 *Deriváty*,
- standard č.011 *Operace s podnikem*,
- standard č.014 *Dlouhodobý finanční majetek*,
- standard č.016 *Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry*, a
- standard č.108 *Cenné papíry*¹⁰³.

¹⁰⁰ První část (již publikovaná) projektu IFRS 9 je zaměřena na klasifikaci a oceňování finančních aktiv. Druhá část se zaměřuje především na snížení hodnoty finančních aktiv (impairment) a účtování o finančních závazcích. Poslední třetí část je zaměřena na účtování o finančním zajištění (hedge accounting). Zdroj: Skácelík, 2010

¹⁰¹ Avšak k 13. květnu 2010 EU doposud IFRS 9 nepřijala (endorsement) a proto země EU zatím musí postupovat dle původního IAS 39. Zdroj: <<https://pwcinform.pwc.com>>

¹⁰² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰³ ČÚS pro finanční instituce, který doplňuje ČÚS pro podnikatele, pokud není příslušnými standardy či zákonem stanoveno jinak.

Zveřejnění

Hlavní rozdíly v účetním vykazování finančních aktiv:

- IFRS nerozlišují mezi různými typy účetních jednotek, kdežto ČÚL klade různé požadavky na účetní výkaznictví dle typu účetní jednotky (podnikatelé, finanční instituce a pojišťovny);
- ČÚL nevyžaduje zveřejňování kvantitativních ani kvalitativních informací o řízení rizik, s výjimkou několika konkrétních požadavků týkajících se finančních nástrojů. Požadavky na účetní výkaznictví jsou v rámci ČÚL ve srovnání s IFRS formulovány mnohem obecněji.

IFRS 7 všem účetním jednotkám ukládá povinnost zveřejnit ve své účetní závěrce takové informace, které jejímu uživateli umožní posoudit.¹⁰⁴

- Význam finančních nástrojů pro finanční situaci účetní jednotky a její výsledky hospodaření vykazovaných ve výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku účetní jednotky (dle jednotlivých kategorií finančních aktiv v souladu s IFRS 7);
- Charakter a míru rizika, jemuž je účetní jednotka v souvislosti s finančními nástroji vystavena, a jakým způsobem toto riziko řídí. V souladu s IFRS 7 je nutné zveřejňovat kvalitativní a kvantitativní informace minimálně o úvěrovém riziku, riziku likvidity a tržním riziku.

Dle ČÚL musí podnikatelé v příloze k účetní závěrce vysvětlit každý významný řádek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Vedle těchto obecných požadavků ČÚL rovněž definuje konkrétní informace, které má podnik povinnost o finančních nástrojích zveřejňovat. Na rozdíl od IFRS tedy není v souladu s ČÚL nutné zveřejňovat žádné kvantitativní ani kvalitativní informace o tom, jak daná účetní jednotka řídí rizika. ČÚL tedy nepožaduje v účetním výkaznictví podnikatelů natolik podrobné informace týkající se finančních nástrojů jako IFRS, avšak předpisy pro finanční instituce jsou podstatně rozsáhlejší a více odpovídají i požadavkům IFRS.

¹⁰⁴ IFRS, 2009, s. 761; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006; Více v IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejnění*

Prezentace

Požadavky na prezentaci IFRS definují především prostřednictvím IAS 32. Tento standard konkrétně specifikuje informace, které je nezbytné o finančním majetku zveřejnit, a to včetně požadovaných informací zveřejňovaných v příloze k účetní závěrce.¹⁰⁵ ČÚL neupravuje prezentaci finančních závazků ani kapitálových nástrojů způsobem jednoduše srovnatelným s IFRS. ČÚL definuje pouze základní informace, které je o finančních nástrojích nutné zveřejnit v příloze k účetní závěrce, což jsou informace o oceňování reálnou hodnotou a o derivátech.¹⁰⁶ ČÚS pro finanční instituce obsahují i většinu požadavků uvedených v IAS 32.

V oblasti účetního výkaznictví finančních nástrojů¹⁰⁷ je z pohledu IAS 32 nejpodstatnějším problémem rozdělení *finančních nástrojů* z hlediska jejich emitenta na finanční závazky, finanční aktiva a kapitálové nástroje. Dle IAS 32 je finanční nástroj *kapitálovým nástrojem (realizovatelným finančním aktivem)* pouze a jen tehdy, pokud splňuje obě následující podmínky:¹⁰⁸

1. Finanční nástroj neobsahuje smluvní závazek:
 - předat druhé straně peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum,
 - vyměnit finanční aktiva nebo závazky s druhou stranou za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné.
2. Jestliže finanční nástroj bude nebo může být vypořádán dodáním vlastních kapitálových nástrojů emitenta, pak se jedná buď o:
 - ne-derivátový nástroj, který neobsahuje smluvní závazek emitenta dodat různý počet jeho vlastních kapitálových nástrojů, nebo
 - derivát, který bude vypořádán pouze emitentem, a to výměnou fixní peněžní částky nebo jiného finančního aktiva za pevně stanovený počet vlastních kapitálových nástrojů. Pro tyto účely se do vlastních

¹⁰⁵ IFRS 9 v porovnání se stávající úpravou prezentace vykazování finančních nástrojů IAS 32 neobsahuje žádné nové definice.

¹⁰⁶ HLAVA IV, vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁷ IAS 32 finanční nástroj definuje jako smluvní vztah na jehož základě vzniká finanční aktivum jedné společnosti a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj druhé společnosti. Zdroj: IFRS, 2009

¹⁰⁸ IFRS, 2009, s. 1557; Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

kapitálových nástrojů emitenta nezahrnují nástroje, které jsou samy o sobě smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta.

Kapitálový nástroj lze tedy zjednodušeně popsat i jako jakýkoli smluvní vztah, který po splnění všech ostatních závazků obsahuje i částečné plnění z vlastního kapitálu společnosti. Jak dále vyplývá z IAS 32, ostatní finanční nástroje jsou dle IFRS vykazovány jako *finanční závazky* a *finanční aktiva*, v závislosti na splnění základních obecných požadavků zakotvených v Koncepčním rámci pro uznání za aktivum, respektive závazek. ČÚL klasifikace či definice finančních závazků, finančních pohledávek ani kapitálových nástrojů neobsahuje.

Rozpoznání a ocenění

Zásady účetního vykazování dle IFRS pro účtování a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv o nákupu nebo prodeji nefinančních položek jsou definovány především v IAS 39.¹⁰⁹ V ČÚL v porovnání s IFRS chybí podrobné návody pro účtování a tím vznikají hlavní rozdíly, které se týkají především snížení hodnoty finančních nástrojů a zásad upravujících jejich účtování a odúčtování. Mezi ČÚL a IFRS existuje i celá řada dalších rozdílů z nichž patrně nejvýznamnějším je, že v souladu s ČÚL není možné jakékoli aktivum nebo závazek zařadit do kategorie finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou. Úvěry a jiné pohledávky nejsou v ČÚL definovány jako samostatná kategorie finančních nástrojů, v důsledku čehož není možné je klasifikovat jako *realizovatelná finanční aktiva*. Pokud však tato aktiva účetní jednotka pořídí s cílem je následně prodat, lze je zařadit do kategorie finančních nástrojů určených k prodeji.

IFRS prostřednictvím IAS 39 definuje čtyři kategorie finančních nástrojů:¹¹⁰

- *Finanční aktiva nebo závazky oceňované reálnou hodnotou* - zahrnují finanční nástroje, které jsou určené k obchodování a při prvotním zaúčtování

¹⁰⁹ IFRS, 2009, s. 1995

¹¹⁰ IFRS, 2009, s. 1998-2000; Částečný překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006; Více o definicích viz. IAS 39

lze zařadit téměř jakékoli finanční aktivum nebo závazek. Změny se účtují do nákladů/výnosů;

- **Finanční investice držené do splatnosti** - do této kategorie se zahrnují finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a s pevnou splatností (nikoli ale poskytnuté úvěry a jiné pohledávky). Účetní jednotka musí zamýšlet a zároveň být schopna tyto investice držet až do jejich splatnosti;¹¹¹
- **Úvěry a jiné pohledávky** - do této kategorie patří finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, která nejsou kotována na aktivním trhu a dále nesplňují podmínky pro aktiva určená k obchodování a nebyla zařazena do kategorie finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou;
- **Realizovatelná finanční aktiva** - do této kategorie patří finanční aktiva klasifikovaná jako realizovatelná, tedy aktiva nezařazená do žádné jiné předchozí kategorie.

Přeřazovat finanční nástroje lze v souladu s IFRS pouze mezi finančními investicemi držеныmi do splatnosti a realizovatelnými finančními aktivy v případě, že pro danou kategorii nejsou splněny závazné podmínky.

Při prvotním ocenění finančních nástrojů IFRS požadují ocenění pořizovací cenou zvýšenou o náklady na související finanční transakci, při směně finančního nástroje za jiné aktivum pak předem určenou oceňovací technikou.¹¹² IFRS prostřednictvím IAS 39 dále podrobně definují pravidla pro účtování a odúčtování finančních aktiv a závazků. V tabulce 2 na následující straně je uveden přehled základních postupů při následném ocenění finančních nástrojů v souladu s IFRS.

¹¹¹ IAS 39 omezuje použití této kategorie hned několika způsoby. Např. umožňuje finanční nástroj zařadit do této kategorie pouze pokud nepatří mezi finanční aktiva a závazky oceňované reálnou hodnotou, nebo mezi finanční nástroje určené k prodeji, či mezi úvěry a pohledávky. Tato skutečnost je kontrolována i testem přeúčtování finančních nástrojů v průběhu minulých dvou let.

¹¹² IFRS, 2009, s. 1954

Tabulka 2: Následné ocenění finančních nástrojů dle IFRS

Finanční nástroj (dle IAS 39)	Způsob ocenění
Finanční aktiva nebo závazky oceňované reálnou hodnotou	Reálnou (skutečnou) hodnotou. Změny jsou účtovány do nákladů/výnosů.
Finanční investice držené do splatnosti	Odepisovanou hodnotou prvotních nákladů dle efektivní úrokové sazby. ¹¹³
Úvěry a jiné pohledávky	
Realizovatelná finanční aktiva	Reálnou (skutečnou) hodnotou. Změny jsou účtovány do rezerv ¹¹⁴ až do okamžiku účetního vypořádání finančního aktiva.

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009, IAS 39.

Za nejspolehlivější důkaz o výši reálné hodnoty IAS 39 považuje cenu kótovanou na aktivním kapitálovém trhu, tedy na trhu, kde jsou kótované tržní ceny snadno a pravidelně dostupné.¹¹⁵ Reálná hodnota ostatních finančních nástrojů se stanovuje pomocí oceňovací techniky, jejíž cílem je určit jaká by byla transakční cena k datu ocenění, pokud by transakce proběhla za obvyklých tržních podmínek a měla běžné obchodní motivy. Účetní jednotka je dle IFRS dále povinna vždy k rozvahovému dni posoudit, zda neexistují objektivní důkazy o tom, že došlo ke snížení hodnoty finančního aktiva nebo skupiny aktiv, a to u všech finančních aktiv, s výjimkou aktiv oceňovaných reálnou hodnotou, jejichž změny se účtují do nákladů/výnosů. Účetní hodnota finančního nástroje je popřípadě snížena opravnou položkou, a tím následně zahrnuta do nákladů/výnosů.¹¹⁶

IFRS 9 stávající účtování o finančních aktivech výrazně upravuje a zjednodušuje. Finanční aktiva jsou nově rozdělena pouze do dvou kategorií (namísto čtyř).

¹¹³ Efektivní úroková sazba je dle IAS 39 definována jako sazba, která přesně diskontuje odhadované budoucí cash flow po předpokládanou dobu trvání finančního nástroje (v případě úrokové fixace i na dobu kratší) na čistou účetní hodnotu finančního nástroje.

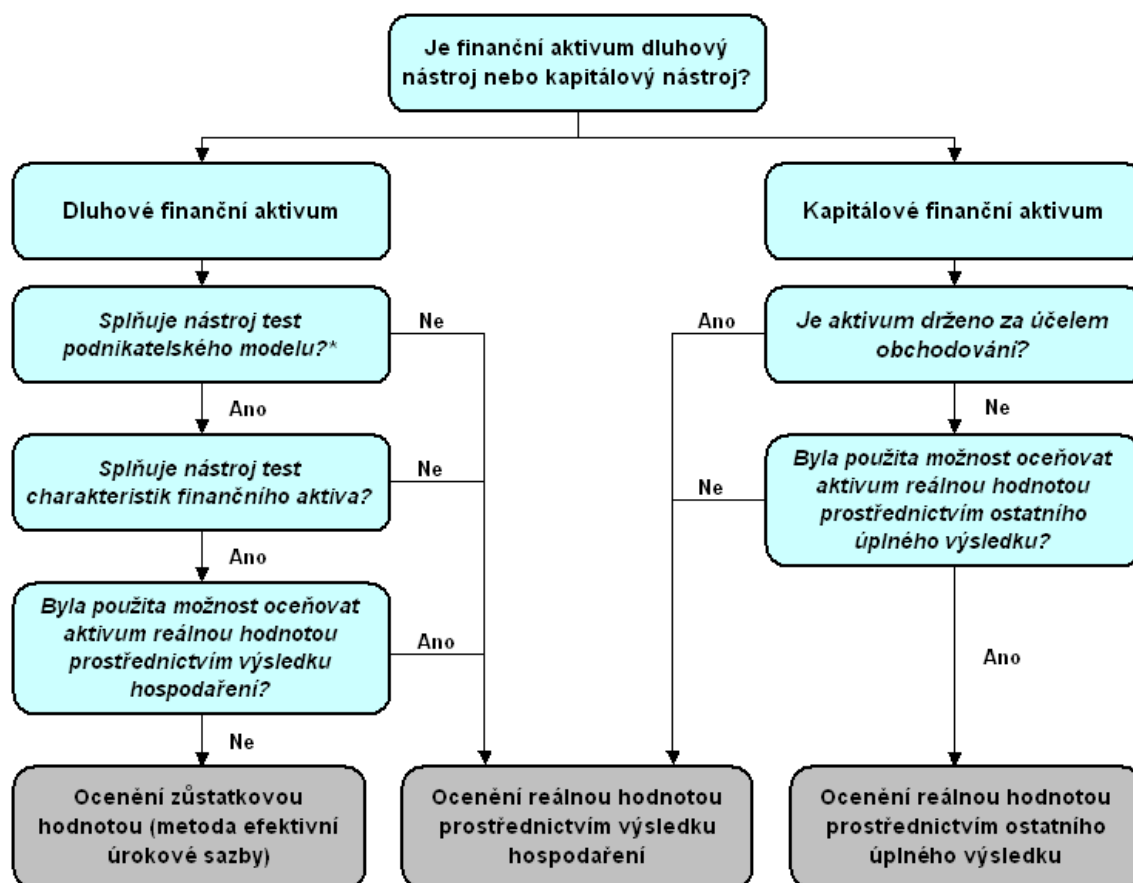
¹¹⁴ Jsou tedy vykazovány v rozvaze jako součást vlastního kapitálu. ČÚL realizovatelná finanční aktiva nezná.

¹¹⁵ „Tržní hodnota“ je obsahově odpovídající termín v ČÚL. Více v § 27, odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁶ IFRS, 2009, s. 1960

Při prvotním zaúčtování jsou finanční aktiva stále oceňována reálnou hodnotou, IFRS 9 ale zavádí pouze tři modely následného ocenění. Ostatní problematika účtování o finančních nástrojích prozatím není zpracována a tudíž v rámci nového IFRS 9 není ani publikována. Přehled klasifikace a proces oceňování finančních aktiv v souladu s IFRS 9 je prezentován v následujícím schématu.

Schéma 3: Klasifikace a ocenění finančních aktiv dle IFRS 9



* Je dluhové aktivum společnosti drženo v rámci podnikatelského modelu, jehož cílem je inkasovat všechny peněžní toky z tohoto aktiva?

Zdroj: Skácelík, 2010, s. 20

Klasifikace finančních nástrojů (cenných papírů) je dle ČÚL ve srovnání s IFRS poměrně odlišná. ČÚL finanční nástroje definuje jako:¹¹⁷

- **cenné papíry**, které účetní jednotka určila **k obchodování** s cílem dosahovat zisk z cenových rozdílů v krátkodobém časovém období,

¹¹⁷ § 8, odst. 1 a § 12, odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- **cenné papíry držené do splatnosti**, u nichž má účetní jednotka záměr a schopnost držet je do splatnosti, a
- **ostatní cenné papíry**, u nichž zpravidla není znám záměr účetní jednotky.

Úvěry, půjčky a jiné pohledávky v ČÚL nejsou jako samostatná kategorie finančních nástrojů blíže definovány. Kategorii finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do nákladů/výnosů a kategorie finančních investic držených do splatnosti jsou v rámci ČÚL definovány pouze v ČÚS pro finanční instituce.¹¹⁸ ČÚS pro podnikatele neobsahují informace týkající se účtování a odúčtování finančních nástrojů podrobností srovnatelné s pojetím IFRS.

Reálnou hodnotou se dle ČÚL přeceňují následující typy finančních nástrojů:¹¹⁹

- cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- deriváty,
- pohledávky pořízené pro účely obchodování, a
- u vybraných účetních jednotek pak majetek určený k prodeji.¹²⁰

ČÚL reálnou hodnotu stanovuje jako:

- tržní hodnotu,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, a
- ocenění podle zvláštních právních předpisů, nelze-li použít ocenění uvedené výše.

V případě, že není možné objektivně stanovit reálnou hodnotu, se cenné papíry a deriváty oceňují pořizovacími cenami.

¹¹⁸ ČÚS č.108

¹¹⁹ § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁰ S účinností od 1. ledna 2010.

Přes množství rozdílů v definicích jednotlivých kategorií finančních nástrojů a jejich vykazování dle ČÚL a dle IFRS, lze nalézt i řadu podobností. Například účetní zásady zakotvené v ČÚL upravující účtování o zajištění (hedgingu) jsou prakticky totožné se zásadami IFRS. Největším rozdílem ovšem zůstává účtování o realizovatelných finančních aktivech v souvislosti s určením jejich reálné hodnoty. ČÚL (pro podnikatele) totiž nezná princip oceňování zůstatkovou hodnotou s použitím metody efektivní úrokové sazby.

5.6.4 Zásoby

Mezi IFRS a ČÚL nejsou významné rozdíly ve vykazování zásob. Za hlavní problematiku účtování o zásobách je určení částky nákladů, která by měla být zaúčtována jako aktivum až do doby zaúčtování příslušných výnosů. Určité rozdíly lze identifikovat v oblasti režijních nákladů při oceňování vlastní výroby.

IFRS prostřednictvím standardu IAS 2 identifikují zásoby jako:¹²¹

- aktiva držaná za účelem prodeje v běžném prostředí,
- aktiva ve výrobním procesu, určená k prodeji (nedokončená výroba), nebo
- aktiva ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

ČÚL zásoby popisuje v rámci popisu obsahu jednotlivých rozvahových položek.¹²² Definice zásob jsou ale v obou účetních systémech velice podobné.

IFRS i ČÚL povolují individuální ocenění zásob, ocenění způsobem FIFO¹²³ nebo použitím váženého průměru. Pro účely následného přecenění IFRS stejně jako ČÚL požadují ocenění zásob na úrovni nižší ze dvou následujících hodnot:

- úroveň nákladů na jejich pořízení, a
- čistá realizovatelná hodnota.

¹²¹ IFRS, 2009, s. 986. Překlad: Ministerstvo financí České republiky, 2006

¹²² § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹²³ „First in, first out“ – ocenění způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku.

IFRS nicméně nepožadují snížení účetní hodnoty materiálu pod jeho pořizovací cenu, přestože jeho aktuální tržní cena je nižší než cena pořizovací, a to v případech, kdy výrobek, do něž bude daný materiál zapracován, bude prodán se ziskem.¹²⁴ Tato problematika není v ČÚL řešena. Až na některé specifické případy a nestandardní pořízení zásob je i oceňování zásob v ČÚL řešeno podobně jako v IFRS.

5.7 PASIVA

V souladu s ČÚL i IFRS jsou v pasivech vykazovány složky vlastního kapitálu a všechny závazky účetní jednotky. Pasiva tedy ve své podstatě představují jiný pohled na majetek vykázaný v aktivech, a sice z pozice způsobu financování veškerého majetku účetní jednotky. IFRS prostřednictvím Koncepčního rámce definují vlastní kapitál a závazky jako základní prvky účetního výkaznictví. ČÚL pasiva rozděluje dle závazné struktury rozvahy do hlavních skupin na:

- **Vlastní kapitál:** základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let, a výsledek hospodaření běžného účetního období;
- **Cizí zdroje (závazky):** rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci, a časové rozlišení.

IFRS stejně jako u vykazování aktiv ponechávají větší volnost v určení rozložení a náplně vykazovaných složek vlastního kapitálu a závazků.

Obecně pro určení vlastního kapitálu platí jednoduchá bilanční rovnice:

$$\text{Aktiva} - \text{Závazky} = \text{Vlastní kapitál}$$

Závazky pak souhrnně představují nejrozličnější druhy dluhů účetní jednotky vůči odchodním partnerům, zaměstnancům, státu, finančním institucím a dalším.

¹²⁴ IFRS, 2009, s. 989 a 990

5.7.1 Vlastní kapitál

IFRS prostřednictvím Koncepčního rámce vlastní kapitál (Equity) definují jako jeden ze základních prvků účetního výkaznictví.¹²⁵ Dle ČÚL je vlastní kapitál závazně účetně vykazován jako:¹²⁶

- **Základní kapitál** - zapsaný základní kapitál a povinně nezapisovaný základní kapitál společnosti;
- **Změny základního kapitálu**, vykazované před zápisem souvisejících změn do obchodního rejstříku;
- **Kapitálové fondy** - emisní ážio, oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, rozdíly z přecenění a přeměn společností, a ostatní kapitálové fondy;
- **Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku**, včetně výsledku hospodaření minulých let a výsledku hospodaření za běžné účetní období.

Účtováním a vykazováním změn vlastního kapitálu se dále podrobněji zabývá ČÚS č.012. IFRS připouští členění vlastního kapitálu podobně, jako je určeno závaznou strukturou ČÚL.¹²⁷ Z informací obsažených ve vykázaném vlastním kapitálu uživatel účetní závěrky zjišťuje hodnoty vložené vlastníky do podniku a hodnoty vytvořené následnou činností podniku. Pro účely lepšího porozumění rozdělení zisku a posilování podnikové postaty je možné použít i samostatný účetní výkaz změn stavu vlastního kapitálu.¹²⁸

Strukturu vlastního kapitálu s návazností na výsledek hospodaření účetní jednotky přibližuje schéma 4 na následující straně.

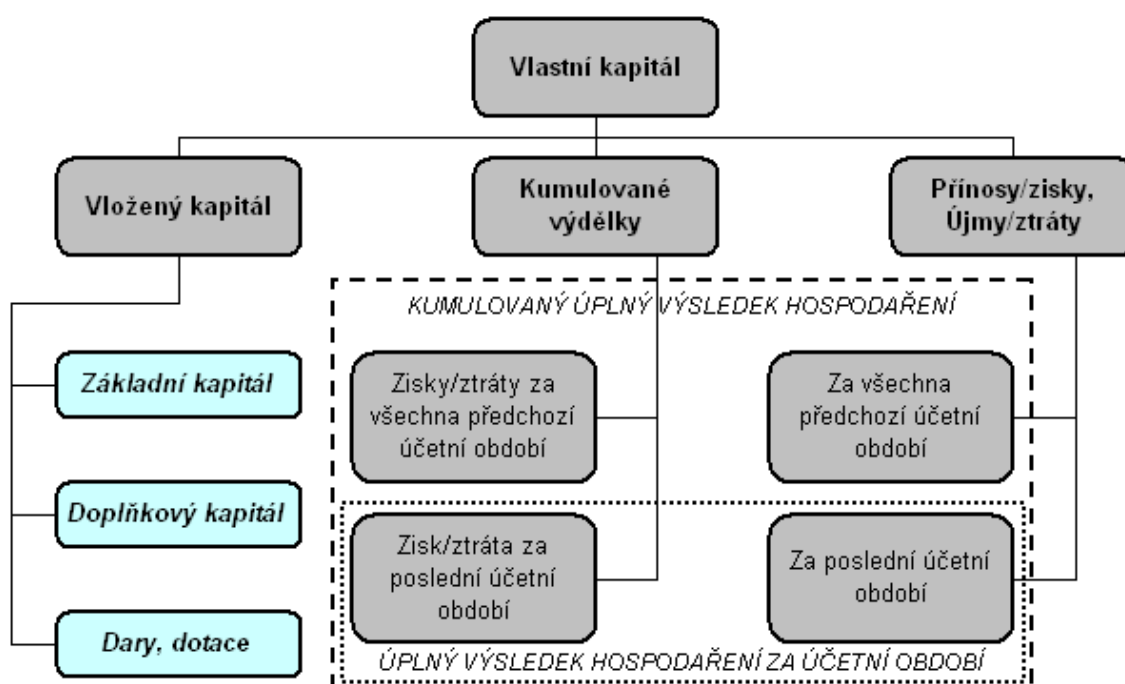
¹²⁵ IFRS, 2009, s. 89 a 90

¹²⁶ § 14, 14a a 15 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Dále pak Český účetní standard pro podnikatele č.018.

¹²⁷ Více v IFRS, 2009, s. 88 a 89

¹²⁸ Vomáčková, 2010

Schéma 4: Struktura vlastního kapitálu a úplný výsledek hospodaření



Zdroj: Kovanicová, 2005, s. 312

Struktura vlastního kapitálu je úzce spjatá s vlastnickou formou účetní jednotky. IFRS ve své podstatě nekladou na vykazování vlastního kapitálu odlišné požadavky než ČÚL. Avšak nezanedbatelný vliv na výši vlastního kapitálu má v účetnictví použité ocenění jednotlivých aktiv a závazků.¹²⁹

5.7.2 Cizí zdroje

Dle ČÚL jsou cizí zdroje závazně účetně vykazovány jako:¹³⁰

- rezervy,
- dlouhodobé závazky,
- krátkodobé závazky, a
- bankovní úvěry a výpomoci.

¹²⁹ Více v sub-kapitole 5.3. Dopady různých metod oceňování jsou ve vlastním kapitálu zahrnuty ve fondu (oceňovacím rozdílu) z přecenění majetku a závazků, a v položce výsledek hospodaření. Zdroj: Vomáčková, 2010

¹³⁰ § 16, 17 a 18 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Cizí zdroje jsou v souladu s IFRS definovány pouze jako dlouhodobé a krátkodobé závazky. IFRS kladou důraz na povinnost rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými závazky, což je v souladu i s ČÚL.¹³¹ Také bankovní úvěry jsou vykazovány velice podobně. Nicméně ve vykazování rezerv a podmíněných závazků vyvstávají určité rozdíly a při převodu účetní závěrky je nutné těmto oblastem věnovat pozornost.

Účtování a oceňování rezerv, podmíněných závazků (a podmíněných aktiv) dle IFRS je upraveno především prostřednictvím Koncepčního rámce a IAS 37. Definice rezervy v IFRS i kriteria pro její účtování a oceňování jsou mnohem podrobnější než v ČÚL. Dle ČÚL lze tvořit některé rezervy, které by podle IFRS byly zcela nebo částečně nepřijatelné. To se týká především některých rezerv na budoucí rizika a ztráty nebo rezerv tvořených podle zvláštních právních předpisů. ČÚL nezná diskontování rezervy na současnou hodnotu, které se ve výkaznictví dle IFRS používá. ČÚL neobsahuje ani definici podmíněných závazků a aktiv.

ČÚL připouští tvorbu rezerv na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky a na restrukturalizaci. Rezervami se dle ČÚL dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.¹³² Při oceňování rezerv ke konci účetního období účetní jednotky berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a možné ztráty.¹³³ Dle IFRS nelze tvořit rezervy na budoucí ztráty s výjimkou rezerv na ztrátové smlouvy. Rezerva na daň z příjmů se podle IFRS obvykle nevykazuje jako rezerva, ale jako závazek. Definici podmíněného závazku ani obecnou definici rezervy ČÚL na rozdíl od IFRS nezná. ČÚL dále nevyžaduje rozlišovat mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami rezerv.

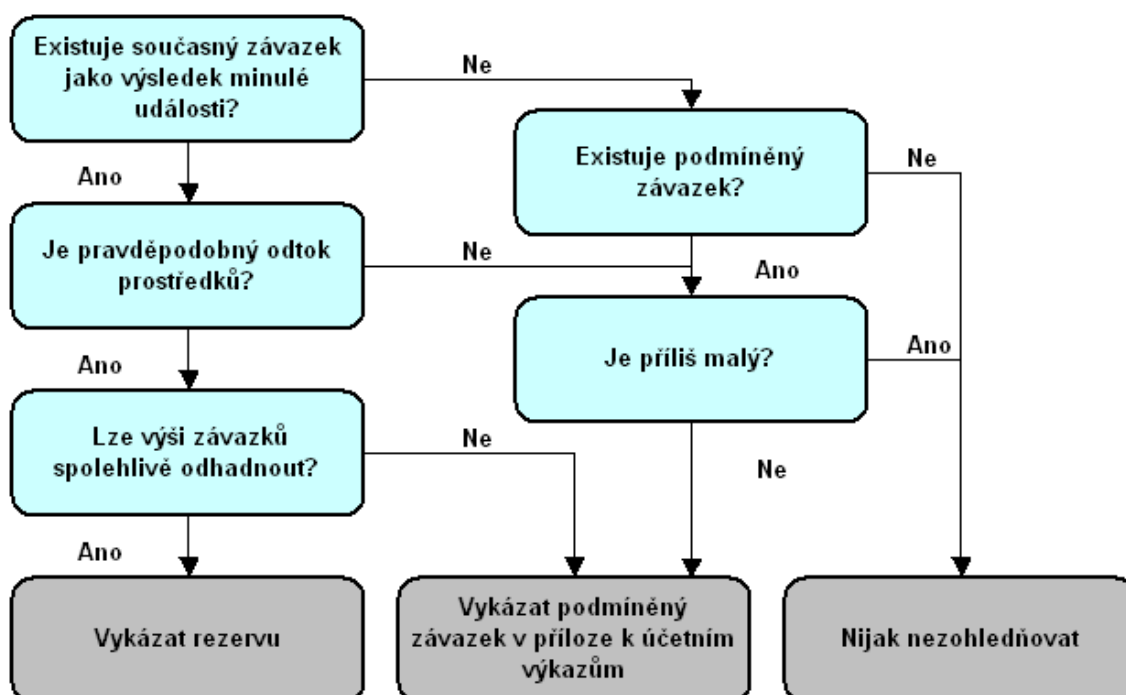
Základní pravidla pro uznání rezervy či podmíněného závazku v souladu s IFRS jsou prezentována ve schématu 5 na následující straně.

¹³¹ Více v sub-kapitole 5.4

¹³² § 26, odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹³³ § 25, odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Schéma 5: Pravidla pro uznání rezervy či podmíněného závazku



Zdroj: IFRS, 2009, dodatek B k IAS 37, s. 1903. Překlad: Bohušová, 2008, s. 165

Rezerva se v souladu s IFRS oceňuje před zdaněním a částka vykázaná jako rezerva musí být stanovena jako nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni.¹³⁴ Dále pak se dle IAS 37 tento odhad rovná částce, kterou by účetní jednotka racionálně uhradila za vypořádání závazku k rozvahovému dni, nebo částce, v níž by jej k tomuto datu převedla na třetí osobu. ČÚL žádná speciální kritéria týkající se oceňování rezerv neobsahuje a používají se všeobecná oceňovací kritéria.

5.8 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - VÝNOSY A NÁKLADY

IFRS prostřednictvím Koncepčního rámce definují náklady a výnosy jako základní prvky účetního výkaznictví. ČÚL podobné definice postrádá, avšak stejně jako IFRS ukládá povinnost veškeré náklady a výnosy vykazovat bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Při sestavování Výkazu zisku a ztráty dle ČÚL a Výkazu o úplném výsledku za účetní období dle IFRS platí obsahově podobná pravidla. ČÚL

¹³⁴ IFRS, 2009, s. 1892

prostřednictvím zákonných norem opět diktuje závaznou strukturu, která je ve srovnání s minimálními požadavky IFRS na strukturu výkazů mnohem podrobnější. IFRS naopak pro účtování poskytují podrobné návody.

5.8.1 Výnosy

ČÚL se zabývá účtováním výnosů v Českém účetním standardu pro podnikatele č.019 *Náklady a výnosy*. S výjimkou stavebních smluv¹³⁵ jsou řešení účetního výkaznictví nákladů a výnosů dle ČÚL i IFRS obdobná. Nicméně dle ČÚL je okamžik účtování výnosů spojován s převodem právního titulu. V ČÚL tedy není popsána zásada přechodu rizik a odměn tak, jak tomu je v IFRS.¹³⁶ V některých konkrétních případech tento rozdíl v pojetí může vést k rozdílnému účtování o výnosech.

IAS 18 definuje výnos¹³⁷ jako hrubý přírůstek peněz, pohledávek nebo jiné protihodnoty, který vzniká:¹³⁸

- běžnými podnikovými činnostmi z prodeje zboží,
- poskytováním služeb, a
- z užití podnikových aktiv jinými stranami, které přináší úroky, licenční poplatky nebo dividendy.

ČÚL žádnou obecnou definici výnosů či zisků neuvádí.

Výnosy se v souladu s IAS 38 oceňují v současné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty a sice se zahrnutím eventuálních obchodních srážek nebo množstevních slev poskytnutých účetní jednotkou. Současná hodnota budoucí úhrady je určena diskontováním všech budoucích příjmů a účtována v souladu s IAS 39.¹³⁹ ČÚL

¹³⁵ Více v sub-kapitole 5.6.2

¹³⁶ IFRS, 2009, s. 1211

¹³⁷ Souhrnné vymezení výnosů v pojetí Koncepčního rámce a IAS 18 zahrnuje i zisky, které můžou, ale nemusí být výsledkem běžných činností účetní jednotky (např. při vyřazení aktiv). Dále, IAS 18 se výslovně nezabývá leasingy (IAS 17), dividendami z investic do přidružených podniků (IAS 28), pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4, změnami v reálné hodnotě finančních aktiv a finančních závazků nebo jejich vyřazení (IAS 39), změnami v hodnotě jiných běžných aktiv vztahujících se k aktivitám v zemědělství (IAS 41) a těžbou nerostů (IFRS 7).

¹³⁸ IFRS, 2009, s. 1207 a 1208

¹³⁹ IFRS, 2009, s. 1210, 2007 a 2008; Účtování o rozdílu mezi nominální a současnou hodnotou budoucí úhrady jako o úrokovém výnosu

se oceněním výnosů nezabývá a tedy neuvádí ani nutnost oddělení skutečných výnosů od prvků financování, jak to ukládá IAS 39.

Prodej výrobků a zboží

IAS 18 stanovuje pět podmínek, které musí být splněny pro uznání výnosu z prodeje výrobků a zboží:¹⁴⁰

- účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví výrobků a zboží,
- účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaných výrobků či zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto produktem,
- částka výnosů může být spolehlivě oceněna,
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky, které jsou s transakcí spojeny, poplynou účetní jednotce, a
- vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

Přístup k uznávání výnosů z prodeje výrobků a služeb dle ČÚL je založen na přechodu právního titulu. ČÚL se tedy otázkou přechodu rizik a odměn nezabývá. Jako důsledek odlišného přístupu mohou vzniknout rozdíly při vykazování výnosů, kdy přechod vlastnictví neodpovídá přechodu rizik a odměn.

Poskytování služeb

IAS 18 stanovuje, že pokud může být spolehlivě odhadnut výsledek transakce, která zahrnuje poskytnutí služeb, uznání výnosů spojených s transakcí lze provést odkazem na stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout jen pokud jsou splněny všechny následující podmínky:¹⁴¹

- částka výnosů může být spolehlivě oceněna,

¹⁴⁰ IFRS, 2009, s. 1211

¹⁴¹ IFRS, 2009, s. 1212

- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky,
- k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce, a
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.

ČÚL nepřipouští použití metody stupně dokončení transakce. K uznání plných výnosů dochází v závislosti na dohodnutých fázích vyúčtování v souladu se smlouvou či po dokončení celé transakce.

5.8.2 Výpůjční náklady

ČÚL i IFRS umožňují účtování výpůjčních nákladů jak do nákladů, tak i jejich kapitalizaci. Zatímco dle IFRS je preferovaným řešením jejich vykazování v nákladech, dle ČÚL jsou obě alternativy rovnocenné. IFRS dále vyžaduje systematickou aplikaci jednoho postupu. Selektivní aplikace sice je dle ČÚL možná, avšak musí být splněn základní požadavek věrného a pravdivého zobrazení skutečnosti.

ČÚL povoluje kapitalizaci výpůjčních nákladů, které se vztahují ke dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, aniž by nějak dále vymezovala časové období, během něhož má být tento majetek připraven k použití.¹⁴² IFRS také povolují kapitalizaci výpůjčních nákladů a sice všech výpůjčních nákladů vztahujících se k aktivu, ale pouze tehdy, když je zapotřebí značného časového období k tomu, aby se takové aktivum stalo způsobilým k použití nebo prodeji.¹⁴³

Výpůjční náklady, jež se vztahují k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, tedy dle ČÚL aktivovat lze, a to bez dalších pokynů. Obecný požadavek IFRS je stejný jako u ČÚL, ale na věcný obsah termínu „výpůjční náklady“ může být ve specifických případech nahlíženo odlišně. IFRS přesně definují pravidla pro kapitalizaci výpůjčních nákladů.

¹⁴² § 47, odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

¹⁴³ IFRS, 2009, s. 1396

6 NÁVRH VHODNÉ METODIKY PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SESTAVENÉ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU V SOULADU S IFRS

V požadavcích ČÚL a IFRS na účetní výkaznictví existují mnohé rozdíly, které mohou zapříčinit problémy při převodu účetní závěrky. Důsledkem toho účetní závěrka sestavená v souladu s ČÚL zpravidla nebude odpovídat požadavkům kladených v IFRS. Stejně tak účetní závěrka sestavená v souladu s IFRS ve většině případů nebude odpovídat normativním požadavkům ČÚL. Pro české podniky sestavující účetní závěrku v souladu s IFRS je nezbytná aplikace vhodné metodiky převodu účetní závěrky. Již při vedení účetnictví dle závazných norem ČÚL je vhodné rozdělení syntetických (závazně určených) účtů za účelem správného ošetření problémových oblastí při převodu na účetní závěrku v souladu s IFRS.

ČÚL používá podobné obecné oceňovací báze jako IFRS, avšak nezná a tím ani nepřipouští ocenění dle současné hodnoty. IFRS prostřednictvím IAS 1 požadují v účetním výkaznictví (až na některé výjimky) rozlišovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky. ČÚL klade na rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků s výjimkou rezerv a časového rozlišení podobné požadavky jako IFRS. Při převodu účetní závěrky je tedy nutné sledovat i obecná pravidla ocenění a dále rozšířit aplikaci pravidel rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků.

6.1 AKTIVA

Aktivum je základní prvek účetního výkaznictví vykazovaný v rozvaze (výkazu finanční pozice podniku). V porovnání s IFRS je závazná struktura aktiv dle ČÚL mnohem podrobnější. Nicméně IFRS účetním jednotkám klade povinnost účetní výkazy vhodně rozšířit v souladu s Koncepčním rámcem a jednotlivými IAS/IFRS. ČÚL normativně předurčuje, které účty aktiv jsou součástí jednotlivých vykazovaných řádků rozvahy. U některých syntetických účtů ČÚL navíc v nezbytné míře přikazuje jejich rozdělení na specifické analytické účty. Je tomu tak například při účtování o opravných položkách či odpisech a v případě rozdělení z časového hlediska na krátkodobé

a dlouhodobé položky.¹⁴⁴ Všechny položky aktiv jsou v souladu s IFRS vykazovány v Netto hodnotě.

6.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Přehled analytických účtů dlouhodobých nehmotných aktiv dle závazné struktury ČÚL je obsažen v následující tabulce.

Tabulka 3: Syntetické účty dlouhodobého nehmotného majetku

DLUHODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>		
Zřizovací výdaje	011	071, 091
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012	072, 091
Software	013	073, 091
Ocenitelná práva	014	074, 091
Goodwill	015	075, 091
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	019	079, 091
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041	093
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051	095

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nutné provést následující účetní operace a testy položek nehmotného majetku:

- Všechny položky zřizovacích výdajů (účty 011) je nutné převést do provozních nákladů;
- Nehmotné výsledky vlastního výzkumu (vztažnou část účtů 012 a 041) je nezbytné převést do nákladů;
- Je třeba otestovat, zda položky vlastního vývoje (vztažná část účtů 012 a 041) splňují všechna kritéria stanovená v IAS 38. Položky, které daná kritéria nesplňují, je opět nutné převést do nákladů;
- Účetní položky nehmotných aktiv je třeba očistit o zpětně aktivované (kapitalizované) náklady, které se v souladu s IFRS převedou do nákladů;

¹⁴⁴ Více v Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28

- Ke konci účetního období je nezbytné přecenit externě vygenerovaný goodwill (účty 015). Záporný zůstatek externě vygenerovaného goodwillu (účty 015) je nutné ke konci účetního období převést do nákladů;
- Vyčlenit dlouhodobá nehmotná aktiva určená k prodeji, která jsou v souladu s IFRS 5 vykazována odděleně;¹⁴⁵
- Zvolit model oceňování (nákladový model či přecenění), který musí být pro všechna aktiva ve skupině nehmotných aktiv stejný. Ke konci účetního období dále přecenit všechna nehmotná aktiva dle zvoleného modelu;
- Ke konci účetního období je dále nutné revidovat oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku (účty skupiny 07), případně upravit zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva;
- V případě účtování o emisních povolenkách a jiných nehmotných aktivech (vztažná část účtů 019) postupovat v souladu s konkrétními požadavky IAS 38;
- Je nutné upravit položky majetku o majetek držený prostřednictvím leasingu;¹⁴⁶

Při převodu účetní závěrky sestavené dle ČÚL na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nezbytné přistupovat individuálně ke každé skupině účetních položek nehmotných aktiv využívaných či držených účetní jednotkou.

6.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Přehled analytických účtů dlouhodobých hmotných aktiv dle závazné struktury ČÚL je prezentován na následující straně v tabulce 4.

¹⁴⁵ Více v IFRS, 2009; IFRS 5

¹⁴⁶ Více v následující sub-kapitole 6.1.2 – dlouhodobý hmotný majetek

Tabulka 4: Syntetické účty dlouhodobého hmotného majetku

DLUHODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>		
Pozemky	031	092
Stavby	021	081, 092
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	022	082, 092
Pěstitelské celky trvalých porostů	025	085, 092
Dospělá zvířata a jejich skupiny	026	086, 092
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	029, 032	089, 092
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	042	094
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	052	095
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	097	098

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nutné provést následující účetní operace a testy položek dlouhodobého hmotného majetku:

- V souladu se základní obecnou definicí aktiv obsaženou v Koncepčním rámci a v souladu s IAS 17 a interpretací IFRIC 4¹⁴⁷, je nezbytná kapitalizace (převedení na majetkové účty) majetku využívaného a plně kontrolovaného účetní jednotkou. V souladu s IFRS nejsou směrodatné vlastnický titul ani právní forma majetku, tak jak tomu je v ČÚL;
- Je nutné převést do užívání majetek (z účtů 042), který je již připraven k zamýšlenému použití, ale ke konci účetního období ještě nebyl převeden do užívání pro nesplnění specifických norem ČÚL;
- Vyčlenit dlouhodobá hmotná aktiva držaná k prodeji, která jsou v souladu s IFRS 5 vykazována odděleně;
- Prověřit všechny skupiny položek technického zhodnocení a souvisejících nákladů. Definice technického zhodnocení uvedená v české daňové legislativě se neshoduje s definicí IFRS;¹⁴⁸

¹⁴⁷ IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*; IFRS, 2009, s. 2427-2435

¹⁴⁸ Více v IFRS, 2009; IAS 16

- Je nutné rozhodnout, jak budou účetní položky vykázány - buď v jejich pořizovací ceně snížené o odpisy, nebo v jejich reálné hodnotě. ČÚL s výjimkou určitých zvláštních případů nepřipouští následné přecenění aktiv. Zvolená metoda ocenění musí být použita vždy na celou třídu hmotného majetku;
- Ke konci účetního období je také nezbytné revidovat oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (účty skupiny 08), případně upravit zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva;
- Dále je nutné zhodnotit i využití hmotného majetku v rámci hlavní ekonomické činnosti účetní jednotky. V případě snížené využitelnosti hmotného majetku je nutné vytvoření opravné položky (účty skupiny 09),¹⁴⁹ případně nevyužívaný majetek vykázat jako majetek držený k prodeji;
- V souladu s IAS 40 je nezbytné z hmotného majetku vyčlenit investice do nemovitostí a ocenit je reálnou hodnotou;
- V souladu s IAS 11 je nutné určit a vykázat procento dokončení projektu v souvislosti s případnými stavebními smlouvami.¹⁵⁰

Při převodu účetní závěrky sestavené dle ČÚL na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je opět nezbytné přistupovat individuálně ke každé skupině účetních položek. Zejména je nutné analyzovat dopady rozdílného přístupu k technickému zhodnocení a oceňování.

6.1.3 Finanční majetek a pohledávky

ČÚL v porovnání s IFRS nepředkládá obecné návody pro účtování o finančních aktivech a tím vznikají hlavní rozdíly ve vykazování finančního majetku. Tyto rozdíly se týkají především snížení hodnoty finančních nástrojů a zásad upravujících jejich účtování a odúčtování. ČÚL dále nezná kategorii finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou.

¹⁴⁹ „Test for impairment“; hodnota je v rámci IFRS označována jako zpětně získatelná částka.

¹⁵⁰ „Percentage of completion“

Krátkodobý finanční majetek je dle ČÚL vykazován v účtové skupině 25, dlouhodobý pak ve skupině 06. Celkový přehled analytických účtů finančních aktiv dle závazné struktury ČÚL je uveden v následující tabulce.

Tabulka 5: Syntetické účty finančního majetku

DLOUHODOBÝ A KRÁTKODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
Finanční majetek		
Podíly v ovládaných a řízených osobách **	061	096
Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem **	062	096
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly **	063, 065	096
Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podst. vliv **	066	096
Jiný finanční majetek **	067, 069	096
Pořizovaný finanční majetek *	259, 043	291, 096
Poskytnuté zálohy na finanční majetek **	053	095
Peníze ***	211, 213, 261	
Účty v bankách ***	221, 261	
Krátkodobé cenné papíry a podíly ***	251, 253, 256, 257	291

* Dlouhodobá i krátkodobá aktiva

** Pouze dlouhodobá aktiva

*** Pouze krátkodobá aktiva

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nevyhnutelné nejdříve jednotlivě přehodnotit všechny skupiny finančního majetku a v souladu s IAS 39 je rozřadit do čtyř možných kategorií finančních nástrojů. Finanční nástroje je dále nutné přecenit, přeúčtovat a následně vykázat dle přiřazení do příslušné kategorie. Podniky pro účetní období končící 31. prosince 2009 a následující mohou aplikovat i část nového IFRS 9, který kategorizaci finančního majetku do jisté míry zjednodušuje.¹⁵¹

Účetní jednotka je dle IFRS povinna vždy k rozvahovému dni posoudit, zda neexistují objektivní důkazy o tom, že došlo ke snížení hodnoty finančního aktiva nebo skupiny

¹⁵¹ K 13. květnu 2010 ale EU doposud IFRS 9 nepřijala a proto jsou společnosti prozatím vázány na půdě EU postupovat dle původního IAS 39. Zdroj: <<https://pwcinform.pwc.com>>

aktiv a to u všech finančních aktiv, s výjimkou aktiv oceňovaných reálnou hodnotou. IAS 32 dále klade i širší požadavky na prezentaci a obecně specifikuje informace, které je nezbytné o finančním majetku zveřejnit v příloze k účetní závěrce. ČÚS pro podnikatele většinu těchto požadavků IFRS nezavádí a při převodu účetní závěrky nejspíš bude nutné rozšířit informace vykazované o finančním majetku.¹⁵²

Pohledávky jsou dle ČÚL vykazovány v účetních skupinách 31, 33, 35 a 37, související opravné položky pak na účtech 391. Celkový přehled analytických účtů dlouhodobých a krátkodobých pohledávek dle závazné struktury ČÚL je uveden v následující tabulce.

Tabulka 6: Syntetické účty pohledávek

DLOUHODOBÝ A KRÁTKODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
<i>Pohledávky</i>		
Pohledávky z obchodních vztahů *	311, 313, 315	391
Pohledávky - ovládající a řídící osoba *	351	391
Pohledávky - podstatný vliv *	352	391
Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení *	354, 355, 358, 398	391
Poskytnuté zálohy *	314	391
Dohadné účty aktivní *	388	391
Jiné pohledávky *	335, 371, 373 až 376, 378	391
Odložená daňová pohledávka **	481	
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ***	336	391
Stát - daňové pohledávky ***	341, 342, 343, 345	391

* Dlouhodobá i krátkodobá aktiva

** Pouze dlouhodobá aktiva

*** Pouze krátkodobá aktiva

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je na pohledávky v souladu s IFRS nahlíženo jako na finanční nástroje. Účetní vykázání obchodních pohledávek není nutné při převodu účetní závěrky výrazně upravovat.

¹⁵² Požadavky IFRS na vykazovací povinnost informací o finančním majetku jsou v souladu s ČÚS pro finanční instituce.

6.1.4 Zásoby

Přehled analytických účtů zásob dle závazné struktury ČÚL je prezentován v následující tabulce.

Tabulka 7: Syntetické účty zásob

KRÁTKODOBÝ MAJETEK	Synt. účet	
	Brutto	Korekce
<i>Zásoby</i>		
Materiál	112, 119	191
Nedokončená výroba a polotovary	121, 122	192, 193
Výrobky	123	194
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	124	195
Zboží	132, 139	196
Poskytnuté zálohy na zásoby	151, 152, 153	197, 198, 199

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je nutné pouze přehodnotit určité specifické oblasti ocenění zásob (do doby zaúčtování příslušných výnosů). Těmito oblastmi jsou například režijní náklady, nestandardní pořízení zásob, či zapracování ztrátového materiálu do ziskového produktu. Způsob přecenění a oceňování je jinak z pohledu ČÚL i IFRS v podstatě stejný.

6.2 PASIVA

Pasiva - vlastní kapitál a závazky (cizí zdroje) - jsou definovány jako základní prvky účetního výkaznictví vykazované v rozvaze (výkazu finanční pozice podniku). V porovnání s IFRS je závazná struktura pasiv dle ČÚL opět mnohem podrobnější. IFRS ale navíc účetním jednotkám přikazuje účetní výkazy vhodně rozšířit v souladu s Koncepčním rámcem a IAS/IFRS. ČÚL normativně předurčuje, které účty pasiv jsou součástí jednotlivých vykazovaných řádků rozvahy. U některých syntetických účtů dále ČÚL v nezbytné míře přikazuje rozdělení na specifické analytické účty (například při účtování o rezervách a v případě rozdělení z časového hlediska na krátkodobé

a dlouhodobé závazky).¹⁵³ Účetní položky pasiv ve své podstatě představují jiný pohled na majetek vykázaný v aktivech.

6.2.1 Vlastní kapitál

Přehled analytických účtů vlastního kapitálu dle závazné struktury ČÚL je obsažen v následující tabulce.

Tabulka 8: Syntetické účty vlastního kapitálu

VLASTNÍ KAPITÁL	Synt. účet
<i>Základní kapitál</i>	<i>Brutto</i>
Základní kapitál	411 nebo 491
Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	252
Změny základního kapitálu	419
<i>Kapitálové fondy</i>	<i>Brutto</i>
Rozdíly z přeměn společností	417
Emisní ážio	412
Ostatní kapitálové fondy	413
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	414
Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	418
<i>Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku</i>	<i>Brutto</i>
Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	421, 422
Statutární a ostatní fondy	423, 427
<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>	<i>Brutto</i>
Nerozdělený zisk minulých let	428
Neuhrazená ztráta minulých let	429

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

IFRS ve své podstatě nekladou na vykazování vlastního kapitálu odlišné požadavky než ČÚL. Avšak nezanedbatelný vliv na výši vlastního kapitálu má v účetnictví použité ocenění jednotlivých aktiv a závazků. Při převodu české účetní závěrky na účetní

¹⁵³ Více v Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28

závěrku sestavenou v souladu s IFRS je možné pro účely lepšího porozumění rozdělení zisku použít i samostatný účetní výkaz změn stavu vlastního kapitálu.

6.2.2 Cizí zdroje

Přehled analytických účtů cizích zdrojů (závazků) dle závazné struktury ČÚL je prezentován v následující tabulce.

Tabulka 9: Syntetické účty závazků (cizích zdrojů)

CIZÍ ZDROJE	Synt. účet
<i>Rezervy</i>	<i>Brutto</i>
Rezervy podle zvláštních právních předpisů	451
Rezerva na důchody a podobné závazky	459
Ostatní rezervy	459
Rezerva na daň z příjmů	453
<i>Závazky</i>	<i>Brutto</i>
Závazky z obchodních vztahů *	321, 322, 325, 478, 479
Závazky - ovládající a řídící osoba *	361, 471
Závazky - podstatný vliv *	362, 472
Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení *	364, 365, 366, 367, 368, 398
Přijaté zálohy *	324, 475
Vydané dluhopisy *	241, 473, 255
Dlouhodobé směnky k úhradě **	478
Dohadné účty pasivní *	389
Jiné závazky *	372, 373, 377, 379, 474, 479
Odložený daňový závazek **	481
Závazky k zaměstnancům ***	331, 333, 479
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění ***	336, 479
Stát - daňové závazky a dotace ***	341, 342, 343, 345, 346, 347
<i>Bankovní úvěry a výpomoci</i>	<i>Brutto</i>
Bankovní úvěry *	221, 231, 232, 461
Krátkodobé finanční výpomoci ***	249

* Dlouhodobá i krátkodobá pasiva

** Pouze dlouhodobá pasiva

*** Pouze krátkodobá pasiva

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2009, s. 24-28.

Rozdíly v účetním vykazování závazků jsou patrné především ve vykazování rezerv a podmíněných závazků. Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS je tedy nutné provést následující účetní operace a testy položek cizích zdrojů:

- Prověřit, zda účetní jednotka tvoří všechny rezervy v souladu s IAS 37. Dále je nezbytné vykázt podmíněné závazky v souladu s IAS 37;¹⁵⁴
- Rozdělit účetní položky rezerv (účtová skupina 45) na dlouhodobé a krátkodobé;
- Je nutné přecenění rezerv v souladu s IAS 37 - diskontovat rezervy pomocí referenční úrokové sazby na současnou hodnotu ke konci účetního období.

Závazky jsou v souladu s IFRS, s výjimkou rezerv a podmíněných závazků, vykazovány velice podobně, jako cizí zdroje dle ČÚL. Při převodu účetní závěrky tedy ve většině případů nejsou nutné žádné další účetní operace či testy.

6.3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - VÝNOSY A NÁKLADY

Při sestavování Výkazu zisku a ztráty dle ČÚL a Výkazu o úplném výsledku za účetní období v souladu s IFRS platí obsahově podobná pravidla. Závazná struktura dle norem ČÚL je ve srovnání s minimálními požadavky IFRS na strukturu výkazů mnohem podrobnější. Struktury těchto výkazů si ale jsou obsahově velice podobné a při převodu účetní závěrky není zapotřebí výrazných úprav. V rámci nekonsolidované účetní závěrky je v souladu s IFRS nezbytné pouze vykázt zisk/ztrátu z ukončených činností odděleně jako součást ostatního úplného výsledku.

Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS se ve Výkazu o úplném výsledku za účetní období díky principu podvojných zápisů automaticky projeví převodem již zapříčiněné úpravy rozvahy.¹⁵⁵ Při převodu účetní závěrky je ale i tak nutná případná úprava výnosů (účtová třída 6) o možný časový

¹⁵⁴ Za použití rozhodovacího stromu pro vykáztí rezerv a podmíněných závazků v dodatku B k IAS 37. Podmíněné závazky se v souladu s IFRS vykazují v příloze účetní závěrky. IFRS, 2009, s. 1903

¹⁵⁵ Mnohé z těchto úprav měly dopad právě na výsledek hospodaření účetní jednotky původně vykázaný v souladu s ČÚL.

posun vyplývající z rozdílné definice okamžiku oprávněného účtování.¹⁵⁶ Dále je při převodu nezbytné prověřit, zda aktivace (kapitalizace) nákladů (účtová třída 5) proběhla v souladu s IFRS a zda vykázání realizovatelných finančních aktiv je v souladu s IAS 39.¹⁵⁷

¹⁵⁶ IFRS, 2009, IAS 18

¹⁵⁷ Případně v souladu s IFRS 9

7 ZÁVĚR

Cílem mé diplomové práce bylo vymezení problémových oblastí rozdílů ve vykazování účetních informací dle České účetní legislativy a v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Při zpracování jsem postupoval s přihlédnutím k základním účelům a obecným principům účetního výkaznictví.

Účetní výkaznictví podnik charakterizuje jako jeden celek především ve vztahu k vnějšímu okolí. Informace zveřejňované prostřednictvím účetního výkaznictví jsou nezbytné pro širokou skupinu interních a externích uživatelů. Za účelem zabezpečení vypovídajícího účetního výkaznictví je nezbytné nastavení všeobecně platných pravidel (norem) pro vykazování účetních informací. Trendy světových kapitálových a finančních trhů ovlivňujících mezinárodní finanční toky směřují k harmonizaci účetních zásad, pravidel a postupů používaných v jednotlivých zemích světa. Cílem je postupné sjednocení systémů účetního výkaznictví.

Česká účetní legislativa představuje zákonnou regulaci po linii běžného účetnictví a účetního výkaznictví, zatímco Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) pomocí Konceptního rámce a standardů regulují pouze účetní výkaznictví. V průběhu minulých dvaceti let Česká účetní legislativa prošla rozsáhlou reformou a české účetní výkaznictví se v mnohém přiblížilo požadavkům evropského kapitálové trhu. Přesto dnes stále přetrvává řada rozdílů jak v konceptních, tak ve specifických součástech systému účetního výkaznictví.

Součástí účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou *Výkaz o finanční situaci - rozvaha*, *Výkaz o úplném výsledku - výkaz zisku a ztráty*, *Výkaz změn vlastního kapitálu*, *Výkaz peněžních toků* a *Příloha účetní závěrky*. Účetní závěrka je dle České účetní legislativy nedílný celek tvořený stejnými výkazy a přílohou účetní závěrky, avšak *Výkaz změn vlastního kapitálu* a *Výkaz peněžních toků* nejsou povinné. Náplň výkazů je závazná a normativně daná. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) naopak kladou na rozsah účetní závěrky minimální požadavky, které ale má každá účetní jednotka povinnost vhodně rozšířit v souladu s Konceptním rámcem a souvisejícími standardy IAS/IFRS. Mezinárodní

standardsy účetního výkaznictví (IFRS) přesně stanovují podmínky, které musí být splněny pro vykazání účetních položek.

Analýzou problémových okruhů v rámci rozdílů České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsem došel k závěru, že východiskem pro oceňování aktiv a závazků je v obou účetních systémech historická cena v kombinaci s další oceňovací bází. Česká účetní legislativa nepřipouští ocenění dle současné hodnoty, jinak jsou oceňovací báze v obou účetních systémech definovány podobně. Povinnost rozlišovat dlouhodobá a krátkodobá aktiva Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) rozšiřují i na položky časového rozlišení a rezerv. Při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) je za účelem správného převodu nutné provést množství účetních operací a realizovat související testy účetních položek. Správná metodika přístupu umožní správné provedení převodu účetní závěrky.

Na základě provedené analýzy jsem v rámci šesté kapitoly vytvořil obecný návod a popsal vhodnou metodiku převodu nekonsolidované účetní závěrky sestavené dle České účetní legislativy na účetní závěrku sestavenou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Aby byla účetní závěrka sestavená v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) úplná, je nezbytné ještě sestavení Výkazu změn vlastního kapitálu a Výkazu o peněžních tocích. Nutné je i rozšíření přílohy účetní závěrky o všechny vyžadované informace.

Výkaz změn vlastního kapitálu v rámci nekonsolidované účetní závěrky uživatelům prezentuje přehled změn, rozdílů z přecenění, případné výplaty dividend a rozdělení či uhrazení úplného výsledku (zisku účetního období). Výkaz o peněžních tocích je možné sestavit pomocí přímé nebo nepřímé metody a rozlišuje finanční toky z provozní, investiční a finanční činnosti účetní jednotky.

Pokud společnost splňuje definici malého nebo středního podniku, může v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) účetní výkazy sestavit

i dle IFRS SME.¹⁵⁸ V ekonomickém prostředí České republiky nezanedbatelné množství účetních jednotek po splnění zákonných povinností vykazuje svou finanční pozici a výkonnost především pro potřeby své mateřské společnosti za účelem sestavení konsolidované účetní závěrky.¹⁵⁹ Sestavení konsolidovaných účetních výkazů by mohlo být i předmětem rozšíření této práce.¹⁶⁰

Do budoucna lze předpokládat zeštíhlení zákonů České účetní legislativy upravujících české účetnictví, které bude doprovázeno regulací účetního výkaznictví prostřednictvím rozšířených účetních standardů. Lze předpokládat i další vývoj Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a postupné sjednocování účetního výkaznictví na mezinárodní úrovni.

¹⁵⁸ „International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities“ - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky; představují do jisté míry zjednodušené IAS/IFRS.

¹⁵⁹ Problematikou konsolidace účetních výkazů se zabývají specifické standardy IAS/IFRS. Příprava či sestavení konsolidované účetní závěrky nebylo cílem této práce.

¹⁶⁰ § 23, 23a a 23b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů upravuje povinnost a způsob konsolidace účetních výkazů v souladu s ČÚL s účinností od 1. ledna 2010.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Monografické publikace

- [1] BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha: Aspi, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9
- [2] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *IFRS – official pronouncements as issued at 1 January 2009*. Londýn: IASC Foundation Publication Department, 2009. ISBN 978-1-905590-90-2
- [3] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Polygon, 2008. ISBN 978-80-7273-152-7
- [4] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví - Světový koncept*. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7
- [5] KRUPOVÁ, L. *IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0
- [6] PASEKOVÁ, M. *Účetní výkazy v praxi*. Praha: Kernberg Publishing, 2007. ISBN 978-80-903962-6-5
- [7] PROCHÁZKOVÁ, D., VLACH, P. *Vzorový účtový rozvrh rozvaha a výsledovka 2009*. Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 2009. ISBN 978-80-7208-724-2
- [8] SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy - 2010 postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-578-8

Periodické publikace

- [9] Auditor: časopis Komory auditorů České republiky. Mělník: Wendy, s.r.o., 2000- . Vychází 10x ročně. ISSN 1210-9096
- [10] Účetnictví. Praha: Europrint, a.s., 1953- . Vychází měsíčně. ISSN 0139-5661

Odborné publikace

- [11] SKÁCELÍK, M. *IFRS 9 – První fáze nahrazení standardu IAS 39 pro finanční nástroje*. Auditor: časopis Komory auditorů České republiky 2010, č. 2, s. 19-23.

- [12] VOMÁČKA, V., ZELENÝ, M., KOPECKÝ, M. Význam volby komponentního přístupu a zohlednění zbytkové hodnoty majetku v českém účetnictví. *Účetnictví*, 2010, č. 3, s. 49-53.
- [13] VOMÁČKOVÁ, H. Vlastní kapitál a přeceňování v českém finančním účetnictví. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*, 2010, č. 4, s. 23-26.

Internetové zdroje

- [14] Ministerstvo financí České republiky, 2006. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou*. [online]. 2010 [cit. 2010-02-15] Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>
- [15] *Stránky neziskové organizace IASB*. [online]. 2010. Dostupné z WWW: <<http://www.iasb.org>>
- [16] *Stránky společnosti Ernst & Young, s.r.o.* [online]. 2010. Dostupné z WWW: <www.ey.com>
- [17] *Stránky společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.* [online]. 2010. Dostupné z WWW: <www.pwc.com> a <www.pwcinform.pwc.com>

Legislativa

- [18] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- [19] Nařízení Komise (ES) č. 800/2008, ze dne 6. srpna 2008, kterým se v souladu s články 87 a 88 Smlouvy o ES prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné se společným trhem (obecné nařízení o blokových výjimkách).
- [20] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [21] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění.
- [22] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

SEZNAM SCHÉMAT A TABULEK

Seznam schémat

- Schéma 1: Přehled struktury a procesu přípravy (schvalování) IFRS
- Schéma 2: Kvalitativní charakteristiky IFRS
- Schéma 3: Klasifikace a ocenění finančních aktiv dle IFRS 9
- Schéma 4: Struktura vlastního kapitálu a úplný výsledek hospodaření

Seznam tabulek

- Tabulka 1: Přehled rozdílů ve vykazování dlouhodobých nehmotných aktiv dle IFRS a České účetní legislativy
- Tabulka 2: Následné ocenění finančních nástrojů dle IFRS
- Tabulka 3: Syntetické účty dlouhodobého nehmotného majetku
- Tabulka 4: Syntetické účty dlouhodobého hmotného majetku
- Tabulka 5: Syntetické účty finančního majetku
- Tabulka 6: Syntetické účty pohledávek
- Tabulka 7: Syntetické účty zásob
- Tabulka 8: Syntetické účty vlastního kapitálu
- Tabulka 9: Syntetické účty závazků (cizích zdrojů)

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

Zkratka	Český termín	Anglický termín
ČÚS	České účetní standardy	Czech Accounting Standards (CAS)
ČÚL	Česká účetní legislativa	Czech Accounting Legislation
EU	Evropská unie	European Union
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy	International Accounting Standards Board
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy	International Accounting Standards Committee
IAS	Mezinárodní účetní standardy	International Financial Standards
IASCF	Nadace Výboru pro Mezinárodní účetní standardy	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	International Financial Reporting Standards
SIC	Stálý interpretační výbor	Standing Interpretations Committee
GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy	Generally Accepted Accounting Principles

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č.1: Přehled Českých účetních standardů pro podnikatele

Příloha č.2: Směrná účtová osnova dle ČÚL

Příloha č.3: Vzorová rozvaha dle ČÚL

Příloha č.4: Vzorový výkaz zisku a ztráty dle ČÚL

Příloha č.5: Přehled standardů v souboru IFRS platný k 1. lednu 2009

Příloha č.6: Vzorový příklad rozvahy dle IFRS

Příloha č.7: Vzorový příklad výkazu zisku a ztráty dle IFRS

Příloha č.8: Vzorový příklad Přehledu o finančních tocích dle IFRS

Příloha č.1: Přehled Českých účetních standardů pro podnikatele

Číslo ČÚS	Název ČÚS
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	<i>zrušen</i>
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Příloha č.2: Směrná účtová osnova dle České účetní legislativy

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy

51 – Služby

52 – Osobní náklady

53 – Daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

56 – Finanční náklady

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

58 – Mimořádné náklady

59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti

62 – Aktivace

64 – Jiné provozní výnosy

66 – Finanční výnosy

68 – Mimořádné výnosy

69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

70 – Účty rozvahné

71 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Zdroj: Vyhláška č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Příloha č.3: Vzorová rozvaha dle České účetní legislativy

ROZVAHA

(v celých tisících Kč)

ke dni

Název účetní jednotky

IČ

Sídlo účetní jednotky

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007				
	4. Ocenitelná práva	008				
	5. Goodwill	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013				
B. II. 1.	Pozemky	014				
	2. Stavby	015				
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016				
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023				
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstatný vliv	027				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031				
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032				
C. I. 1.	Materiál	033				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
	6. Dohadné účty aktivní	045				
	7. Jiné pohledávky	046				
	8. Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048				
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049				
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
	6. Stát - daňové pohledávky	054				
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055				
	8. Dohadné účty aktivní	056				
	9. Jiné pohledávky	057				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058				
C. IV. 1.	Peníze	059				
	2. Účty v bankách	060				
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063				
D. I. 1.	Náklady příštích období	064				
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066				

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067		
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068		
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069		
A. I. 1.	Základní kapitál	070		
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079		
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080		
	2. Statutární a ostatní fondy	081		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085		
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086		
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102		

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103		
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104		
	2. Závazky - ovládající a řídící osoba	105		
	3. Závazky - podstatný vliv	106		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
	5. Závazky k zaměstnancům	108		
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109		
	7. Stát - daňové závazky a dotace	110		
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	111		
	9. Vydané dluhopisy	112		
	10. Dohadné účty pasivní	113		
	11. Jiné závazky	114		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	117		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119		
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120		
	2. Výnosy příštích období	121		

Datum:

Podpis statutárního orgánu nebo fyzické
osoby, která je účetní jednotkou:

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Příloha č.4: Vzorový výkaz zisku a ztráty dle ČÚL

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

(v celých tisících Kč)

Název účetní jednotky

ke dni

IČ

Sídlo účetní jednotky

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03		
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04		
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05		
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09		
B. 2.	Služby	10		
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11		
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12		
C. 1.	Mzdové náklady	13		
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15		
C. 4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19		
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22		
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)]	48		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49		
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52		
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61		

Datum:

Podpis statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou:

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Příloha č.5: Přehled standardů v souboru IFRS platný k 1. lednu 2009

I. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS	
IFRS 1	První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Platby akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončené činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejnění
IFRS 8	Provozní segmenty
II. Mezinárodní standardy - IAS	
IAS 1	Prezentace účetních výkazů
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidované a separátní účetní výkazy
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Účasti ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje: prezentace
IAS 33	Zisk na akcii

IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009.

V listopadu 2009 byla publikována první část nového standardu, IFRS 9 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, který do počátku roku 2013 postupně nahradí stávající IAS 39.

Příloha č.6: Vzorový příklad rozvahy dle IFRS

Název účetní jednotky:

Výkaz o finanční situaci podniku ke konci období

(v celých tisících Kč)

AKTIVA	Běžné účetní období	Minulé účetní období
DLOUHODOBÁ AKTIVA		
Pozemky, budovy a zařízení		
Goodwill		
Ostatní nehmotná aktiva		
Investice v přidružených podnicích		
Realizované investice		
KRÁTKODOBÁ AKTIVA		
Zásoby		
Obchodní pohledávky		
Ostatní krátkodobá aktiva		
Peníze a peněžní ekvivalenty		
AKTIVA CELKEM		
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	Běžné účetní období	Minulé účetní období
VLASTNÍ KAPITÁL		
Základní kapitál		
Nerozdělené zisky		
Ostatní složky vlastního kapitálu (ostatní rezervní fondy)		
Menšinový podíl		
DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY		
Dlouhodobé půjčky		
Odložená daň		
Dlouhodobé rezervy		
KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY		
Obchodní a jiné závazky		
Krátkodobé půjčky		
Krátkodobá část dlouhodobých půjček		
Splatná daň		
Krátkodobé rezervy		
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY CELKEM		

Datum výkazu:

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009 – IAS 1. Účetní jednotka ve výkazu dále musí uvést, zda se jedná o konsolidovaný či nekonsolidovaný účetní výkaz.

Příloha č.7: Vzorový příklad výkazu zisku a ztráty dle IFRS

Název účetní jednotky:

Výkaz o úplném výsledku za účetní období - druhové členění

(v celých tisících Kč)

Výkaz zisku ztráty:	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Tržby		
Náklady na prodej		
Hrubá marže		
Ostatní výnosy		
Odbytové náklady		
Administrativní náklady		
Ostatní náklady		
Finanční náklady		
Zisk před zdaněním		
Daň ze zisku		
Zisk za období - pokračující činnost		
Ztráta za období - ukončená činnost		
ZISK ZA OBDOBÍ		
Ostatní úplný výsledek:		
Realizovatelná finanční aktiva		
Zisk z přecenění majetku		
Aktuárské zisky/ztráty z definovaných plánů penzijních požitků		
Daň ze zisku vztahující se ke komponentám ostatního úplného výsledku		
Ostatní úplný výsledek po zdanění		

Datum výkazu:

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009 – IAS 1. Účetní jednotka ve výkazu dále musí uvést, zda se jedná o konsolidovaný či nekonsolidovaný účetní výkaz. Konsolidovaný výkaz finanční situace podniku obsahuje i informace o zisku dceřiných a přidružených společností, případně i o menšinovém vlastnickém podílu.

Příloha č.8: Vzorový příklad Přehledu o finančních tocích dle IFRS

Název účetní jednotky:

Přehled o peněžních tocích - nepřímá metoda

(v celých tisících Kč)

Provozní činnost	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Zisk před zdaněním		
Odpisy		
Kurzové zisky/ztráty		
Úrokové výnosy (investment income)		
Úrokové náklady		
Zvýšení/snížení obchodních a jiných pohledávek		
Zvýšení/snížení zásob		
Zvýšení/snížení obchodních závazků		
Peněžní prostředky tvořené z provozních operací		
Placené úroky		
Placené daně		
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	a	a
Investiční činnost	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Platba za nákup dceřiné společnosti		
Nákup pozemků, budov a zařízení		
Výtěžek z prodeje zařízení		
Přijaté úroky		
Přijaté dividendy		
Čistý peněžní tok z investiční činnosti	b	b
Financování	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Výtěžek z emise akcií		
Výtěžek z dlouhodobých půjček		
Platba závazků z fin. leasingu		
Placené dividendy		
Čistý peněžní tok z financování	c	c
Změna peněžních prostředků	a+b+c	a+b+c
Peněžní prostředky na počátku období		
Peněžní prostředky na konci období		

Datum výkazu:

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS, 2009 – IAS 7. Účetní jednotka ve výkazu dále musí uvést, zda se jedná o konsolidovaný či nekonsolidovaný účetní výkaz.